




**I controlli della Sezione regionale della Corte dei conti e i compiti del Segretario comunale, dei responsabili dei servizi finanziari e degli organi di revisione**

**Tiziano Tessaro**  
 Consigliere della Corte dei conti Sezione regionale di Controllo Emilia-Romagna  
 Componente della Sezione Autonomie Corte dei conti  
 Presidente dell'organo di revisione della Fondazione Università Federico II di Napoli  
 Docente alla Scuola di Alta Formazione Francesco Staderini della Corte dei conti

1

**Scaletta espositiva** Tiziano Tessaro- riproduzione riservata



- Sistematica e tassonomia dei controlli della Corte dei conti
- Il controllo finanziario della Corte dei conti sui bilanci e rendiconti degli enti locali
- Il controllo sulla relazione di fine mandato
- Il controllo sugli atti di incarico
- Il controllo sul funzionamento dei controlli interni
- La verifica con gli organismi partecipati
- Gli altri controlli


2



3




4




Controllo della  
Corte dei conti

- Art. 100  
Cost




Responsabilità  
avanti la Corte  
dei conti

- Art. 103  
Cost



Tiziano Tessaro- riproduzione riservata

5



Alcuni punti  
di partenza

6




• art. 147 TUEL

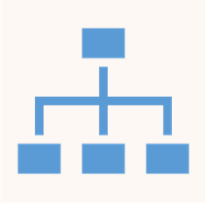
Partecipano all'organizzazione del sistema dei controlli interni il segretario dell'ente, il direttore generale, laddove previsto, i responsabili dei servizi e le unità di controllo, laddove istituite.

Tiziano Tessaro- riproduzione riservata


7

## art. 147 quinquies TUEL





1. Il controllo sugli equilibri finanziari è svolto sotto la direzione e il coordinamento del responsabile del servizio finanziario e mediante la vigilanza dell'organo di revisione, prevedendo il coinvolgimento attivo degli organi di governo, del direttore generale, ove previsto, del segretario e dei responsabili dei servizi, secondo le rispettive responsabilità.



3. Il controllo sugli equilibri finanziari implica anche la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni.

Tiziano Tessaro- riproduzione riservata

8

I controlli sono passati da essere controlli sugli atti a controlli sulla attività o sulla gestione



9

**QUALI SONO I CONTROLLI** intestati alla Sezione regionale di controllo ?

Una classificazione sulla base dei **SOGGETTI**



10

I controlli della Sezione regionale della Corte dei conti prima della novella dell'art 5 del TUSP	
Controllo preventivo di legittimità	
Controllo finanziario sui bilanci e rendiconti	
Controllo sul funzionamento dei controlli interni	
Controllo sul consolidamento dei conti	
Controllo sulle relazioni di fine mandato	
Controllo sulla revisione della spesa	
Controllo sulle spese elettorali dei Comuni oltre 30 mila abitanti	
Controllo sulle spese di rappresentanza	
Controllo sugli incarichi	
Controllo sulla razionalizzazione degli organismi partecipati	
Controlli sui bilanci e rendiconti delle ASL e degli altri enti del SSR	
Parifica del rendiconto della Regione	
Controllo sui rendiconti dei gruppi consiliari regionali	
Referto sulla copertura delle leggi di spesa regionali	
Controllo concomitante	
Referto semestrale del controllo sulla gestione	Tiziano Tessaro- riproduzione riservata

11

Controllo preventivo di legittimità
Controllo finanziario sui bilanci e rendiconti
Controllo sul funzionamento dei controlli interni
Controllo sul consolidamento dei conti
Controllo sulle relazioni di fine mandato
Controllo sulla revisione della spesa
Controllo sulle spese elettorali dei Comuni oltre 30 mila abitanti
Controllo sulle spese di rappresentanza
Controllo sugli incarichi
Controllo sulla razionalizzazione degli organismi partecipati
Controlli sui bilanci e rendiconti delle ASL e degli altri enti del SSR
Parifica del rendiconto della Regione
Controllo sui rendiconti dei gruppi consiliari regionali
Referto sulla copertura delle leggi di spesa regionali
Controllo concomitante
Referto semestrale del controllo sulla gestione

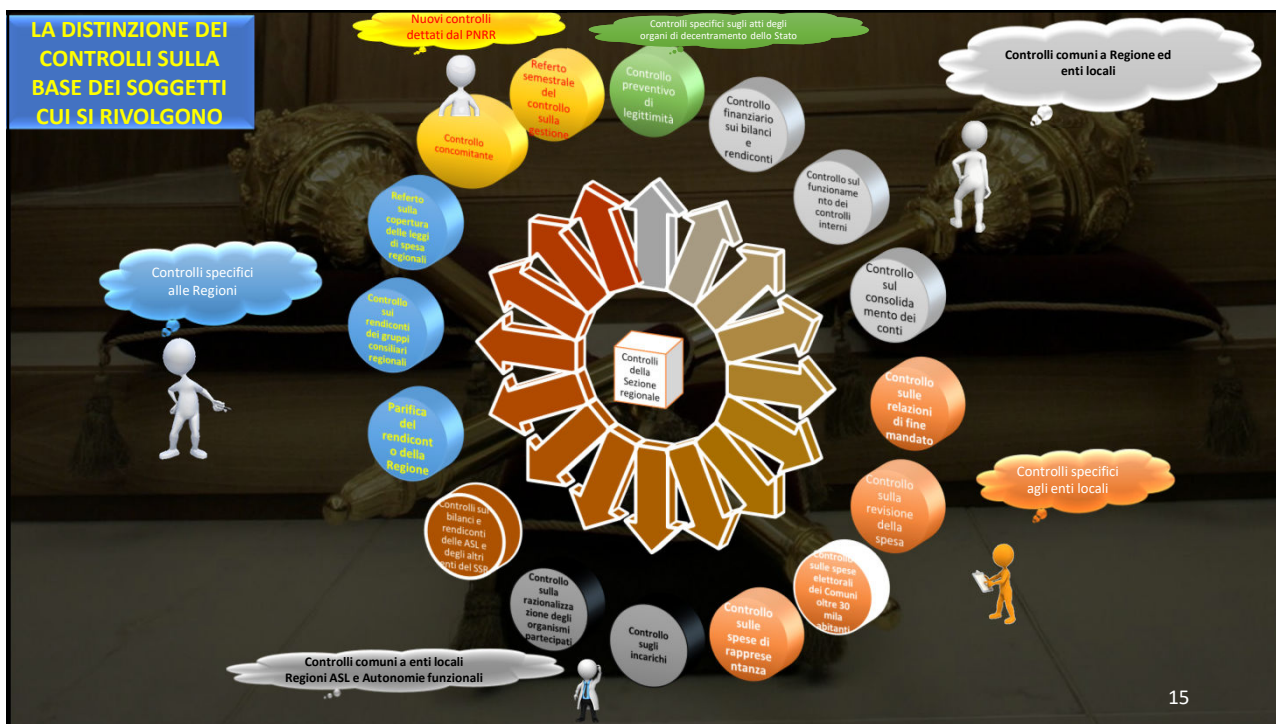
12

Controllo preventivo di legittimità	i controlli affidati dall'ordinamento alla Corte dei conti, assumono una loro peculiarità <u>sul piano soggettivo</u> (in veste di Organo terzo a servizio dello Stato-comunità, in ragione della posizione che la Corte dei conti riveste, coerente con il carattere unitario della Magistratura contabile: Corte cost. 226/1976)
Controllo finanziario sui bilanci e rendiconti	
Controllo sul funzionamento dei controlli interni	
Controllo sul consolidamento dei conti	
Controllo sulle relazioni di fine mandato	
Controllo sulla revisione della spesa	
Controllo sulle spese elettorali dei Comuni oltre 30 mila abitanti	
Controllo sulle spese di rappresentanza	
Controllo sugli incarichi	
Controllo sulla razionalizzazione degli organismi partecipati	
Controlli sui bilanci e rendiconti delle ASL e degli altri enti del SSR	
Parifica del rendiconto della Regione	
Controllo sui rendiconti dei gruppi consiliari regionali	
Referto sulla copertura delle leggi di spesa regionali	
Controllo concomitante	
Referto semestrale del controllo sulla gestione	


13

Controllo preventivo di legittimità	i controlli affidati dall'ordinamento alla Corte dei conti, assumono una loro peculiarità <u>sul piano soggettivo</u> (in veste di Organo terzo a servizio dello Stato-comunità, in ragione della posizione che la Corte dei conti riveste, coerente con il carattere unitario della Magistratura contabile: Corte cost. 226/1976)	E assumono una latitudine differenziata sulla base dei soggetti a cui si rivolgono
Controllo finanziario sui bilanci e rendiconti		
Controllo sul funzionamento dei controlli interni		
Controllo sul consolidamento dei conti		
Controllo sulle relazioni di fine mandato		
Controllo sulla revisione della spesa		
Controllo sulle spese elettorali dei Comuni oltre 30 mila abitanti		
Controllo sulle spese di rappresentanza		
Controllo sugli incarichi		
Controllo sulla razionalizzazione degli organismi partecipati		
Controlli sui bilanci e rendiconti delle ASL e degli altri enti del SSR		
Parifica del rendiconto della Regione		
Controllo sui rendiconti dei gruppi consiliari regionali		
Referto sulla copertura delle leggi di spesa regionali		
Controllo concomitante		
Referto semestrale del controllo sulla gestione		

14



15

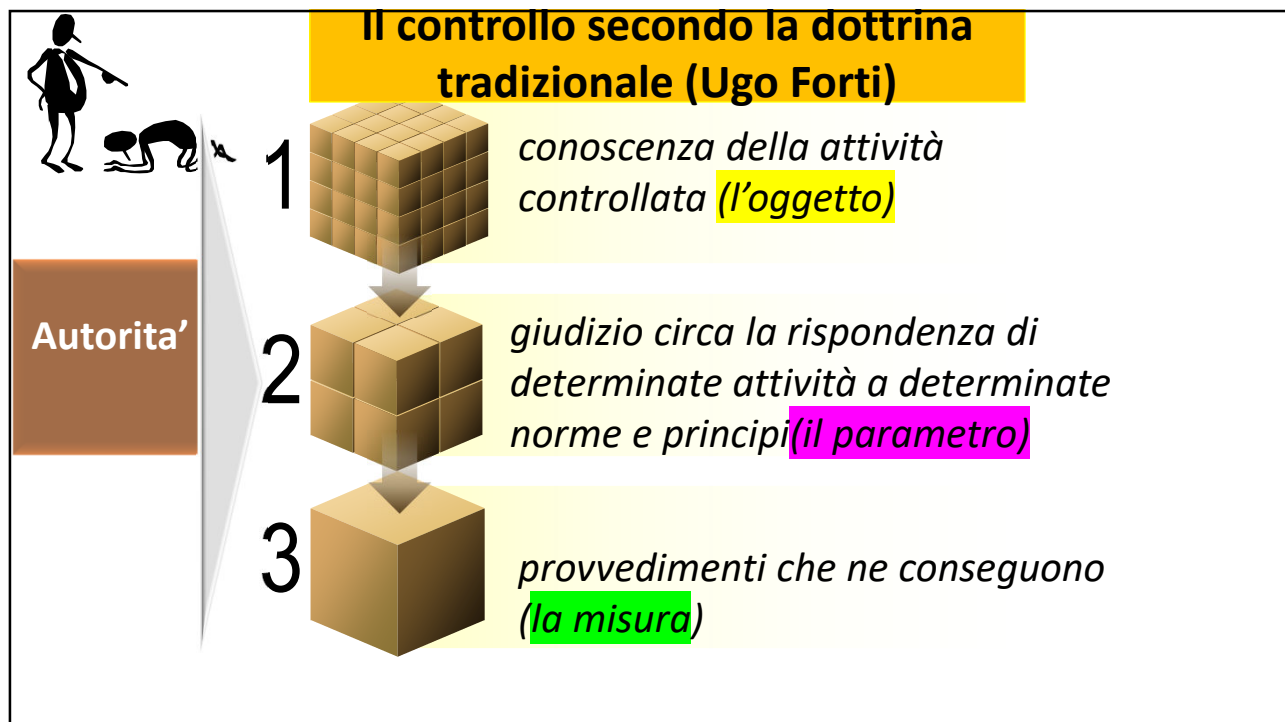
L'attività consultiva		Tiziano Tessaro- riproduzione riservata	16
<p><b>Art. 7 l. 131/2003</b></p>	<p>8. Le Regioni possono richiedere ulteriori forme di collaborazione alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti ai fini della regolare gestione finanziaria e dell'efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa, nonché pareri in materia di contabilità pubblica. Analoghe richieste possono essere formulate, di norma tramite il Consiglio delle autonomie locali, se istituito, anche da Comuni, Province e Città' metropolitane. <b><i>(Richieste di parere nella medesima materia possono essere rivolte direttamente alla Sezione delle autonomie della Corte dei conti: per le Regioni, dalla Conferenza delle Regioni e delle Province autonome e dalla Conferenza dei Presidenti delle Assemblee legislative delle Regioni e delle Province autonome; per i Comuni, le Province e le Città' metropolitane, dalle rispettive componenti rappresentative nell'ambito della Conferenza unificata)</i></b></p>		
<p><b>Art 46 l 238/2021 legge europea 2019-2020</b></p>	<p>2. Limitatamente alle risorse stanziate dal PNRR e ai fondi complementari al PNRR, le sezioni riunite della Corte dei conti in sede consultiva, a richiesta delle amministrazioni centrali e degli altri organismi di diritto pubblico nazionali, rendono pareri nelle materie di contabilità pubblica, su fattispecie di valore complessivo non inferiore a un milione di euro, e assicurano la funzione nomoflattica sull'esercizio della funzione consultiva da parte delle sezioni regionali di controllo. I medesimi pareri sono resi dalle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, a richiesta dei comuni, delle province, delle città metropolitane e delle regioni, sulle condizioni di applicabilità della normativa di contabilità pubblica all'esercizio delle funzioni e alle attività finanziate con le risorse stanziate dal PNRR e con i fondi complementari al PNRR. E' esclusa, in ogni caso, la gravità della colpa qualora l'azione amministrativa si sia conformata ai pareri resi dalla Corte dei conti in via consultiva ai sensi del presente comma nel rispetto dei presupposti generali per il rilascio dei medesimi.</p>		
<p><b>Art 5 Tusp</b></p> 	<p>3. L'amministrazione invia l'atto deliberativo di costituzione della società o di acquisizione della partecipazione diretta o indiretta all'Autorità garante della concorrenza e del mercato, che può esercitare i poteri di cui all'articolo 21-bis della legge 10 ottobre 1990, n. 287, e alla Corte dei conti, che delibera, entro il termine di sessanta giorni dal ricevimento, in ordine alla conformità dell'atto a quanto disposto dai commi 1 e 2 del presente articolo, nonché dagli articoli 4, 7 e 8, con particolare riguardo alla sostenibilità finanziaria e alla compatibilità della scelta con i principi di efficienza, di efficacia e di economicità dell'azione amministrativa. Qualora la Corte non si pronunci entro il termine di cui al primo periodo, l'amministrazione può procedere alla costituzione della società o all'acquisto della partecipazione di cui al presente articolo. (*)</p> <p>4. Ai fini di quanto previsto dal comma 3, per gli atti delle amministrazioni dello Stato e degli enti nazionali sono competenti le Sezioni Riunite in sede di controllo; per gli atti delle regioni e degli enti locali, nonché dei loro enti strumentali, delle università o delle altre istituzioni pubbliche di autonomia aventi sede nella regione, è competente la Sezione regionale di controllo; per gli atti degli enti assoggettati a controllo della Corte dei conti ai sensi della legge 21 marzo 1958, n. 259, è competente la Sezione del controllo sugli enti medesimi. La segreteria della Sezione competente trasmette il parere, entro cinque giorni dal deposito, all'amministrazione pubblica interessata, la quale è tenuta a pubblicarlo entro cinque giorni dalla ricezione nel proprio sito internet istituzionale. In caso di parere in tutto o in parte negativo, ove l'amministrazione pubblica interessata intenda procedere egualmente è tenuta a motivare analiticamente le ragioni per le quali intenda discostarsi dal parere e a dare pubblicità, nel proprio sito internet istituzionale, a tali ragioni.</p>		

16

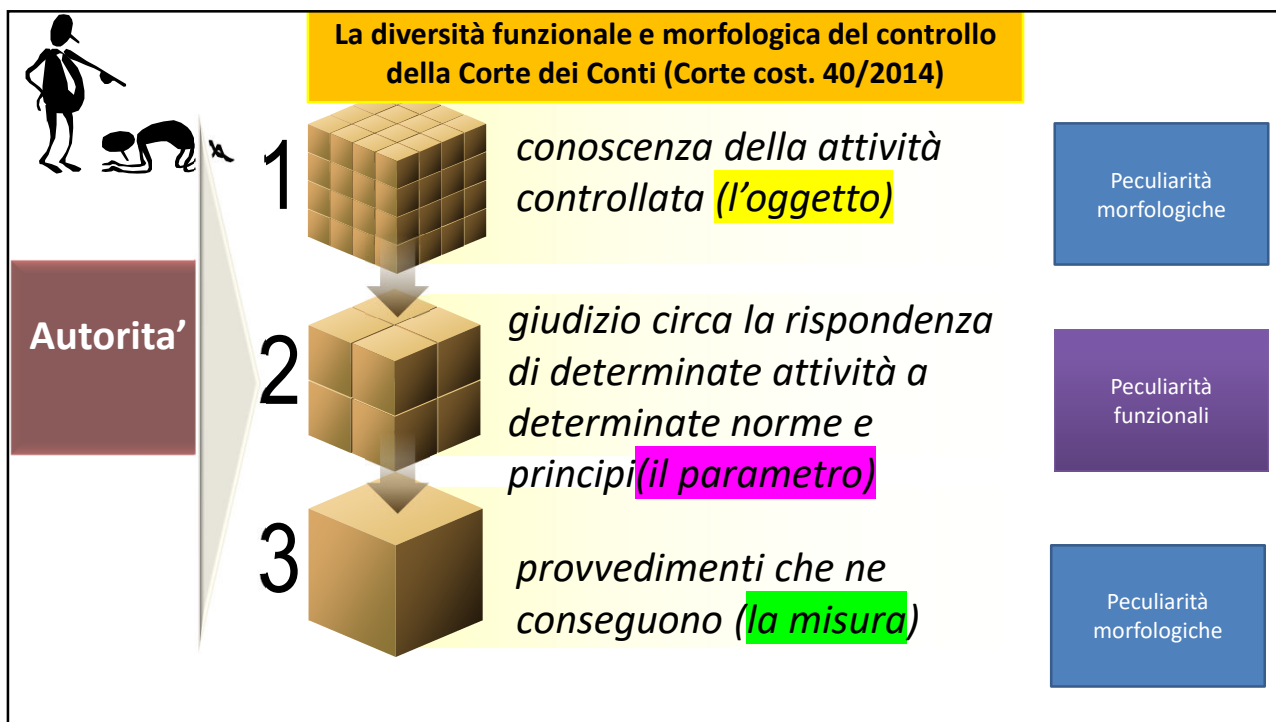


## Il concetto di controllo

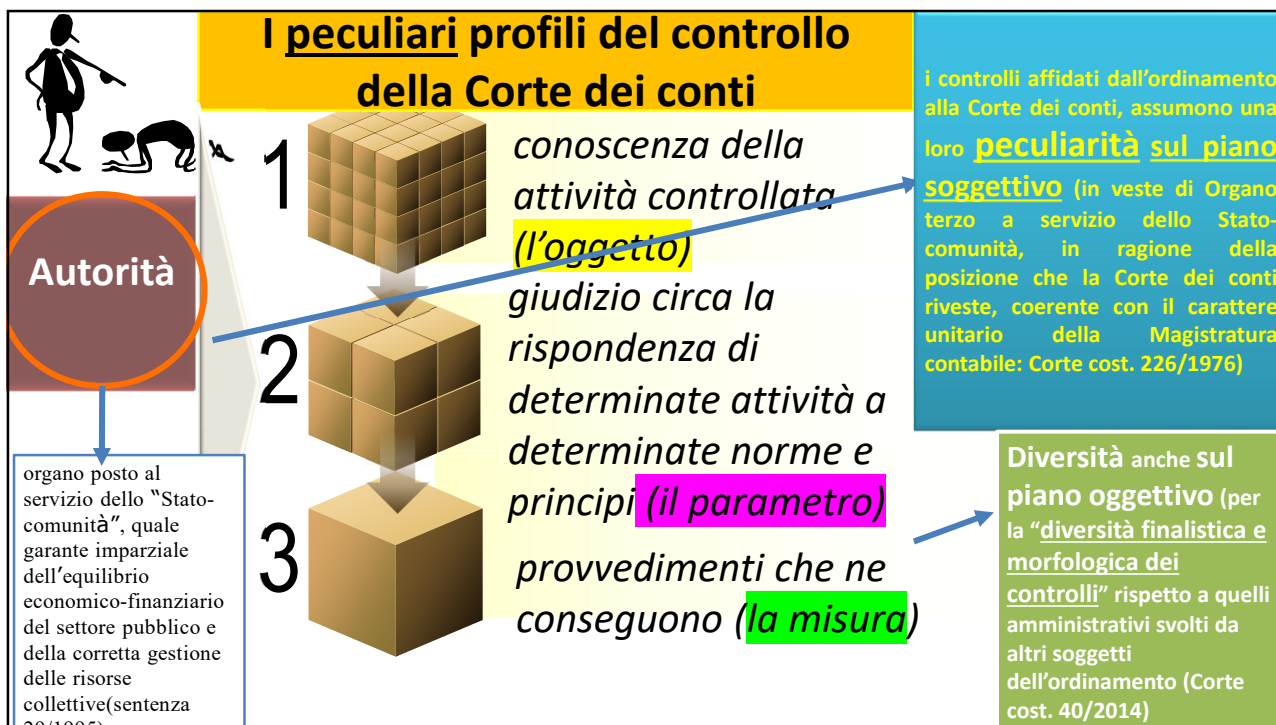
17



18



19



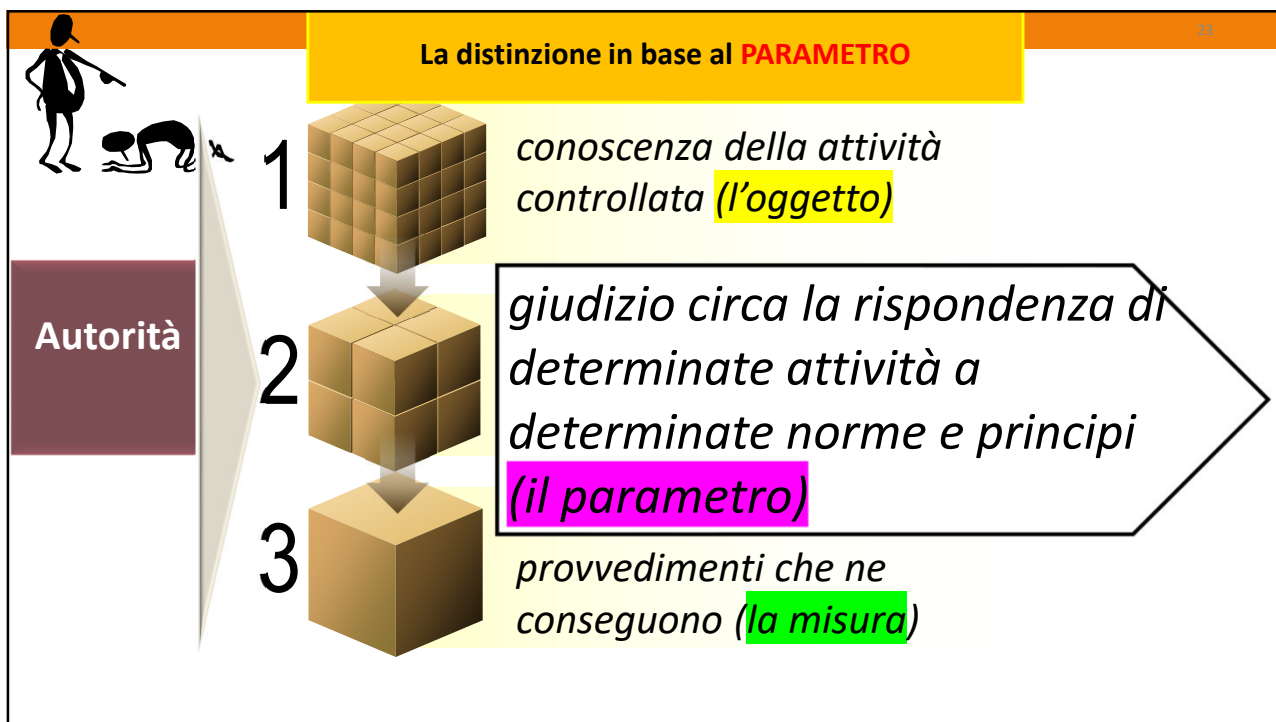
20



21



22



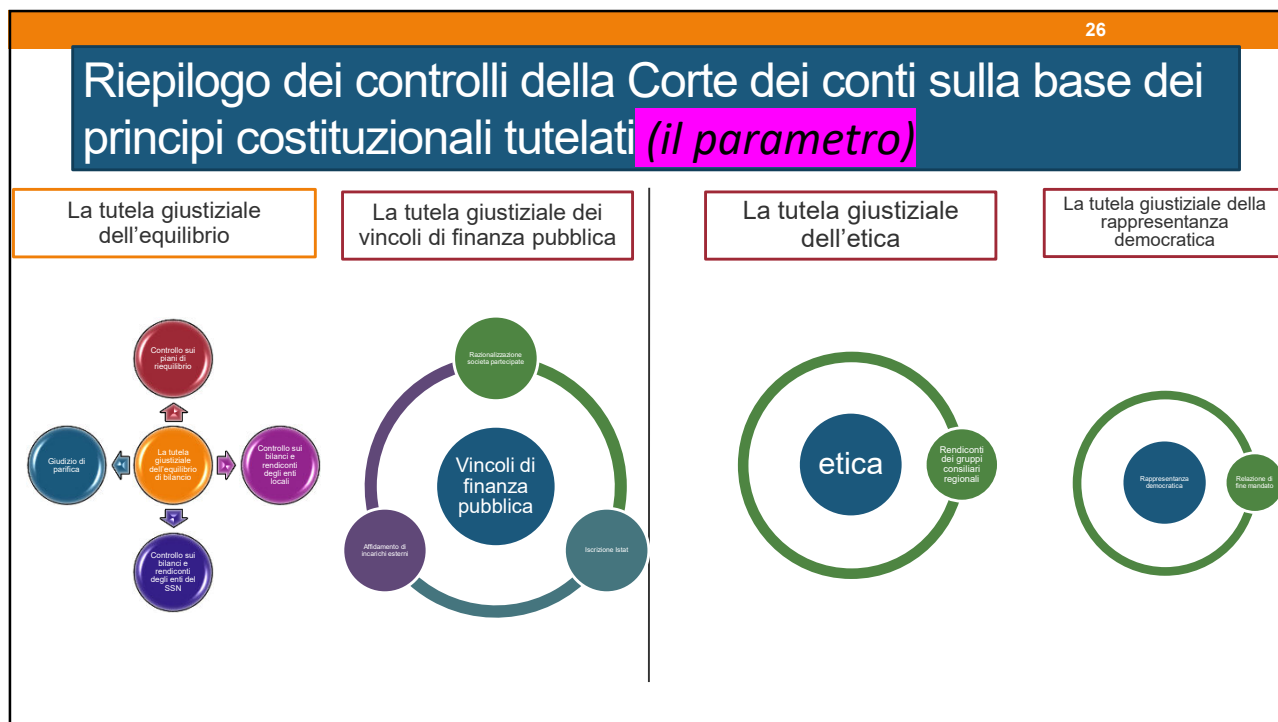
23



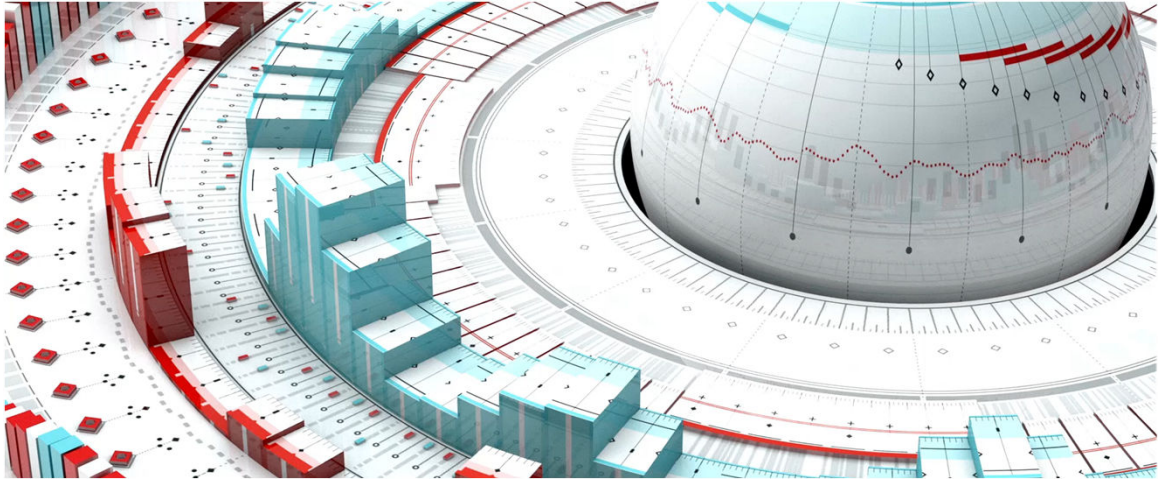
24



25

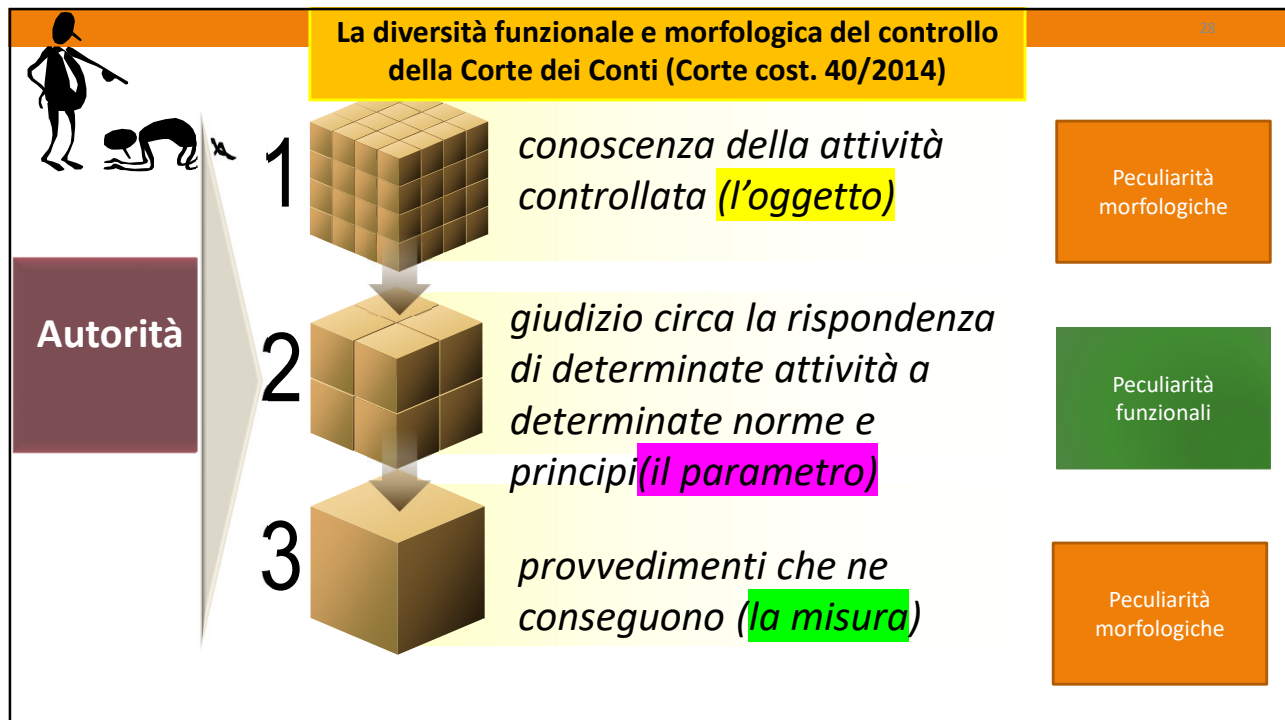


## La distinzione in base alla misura

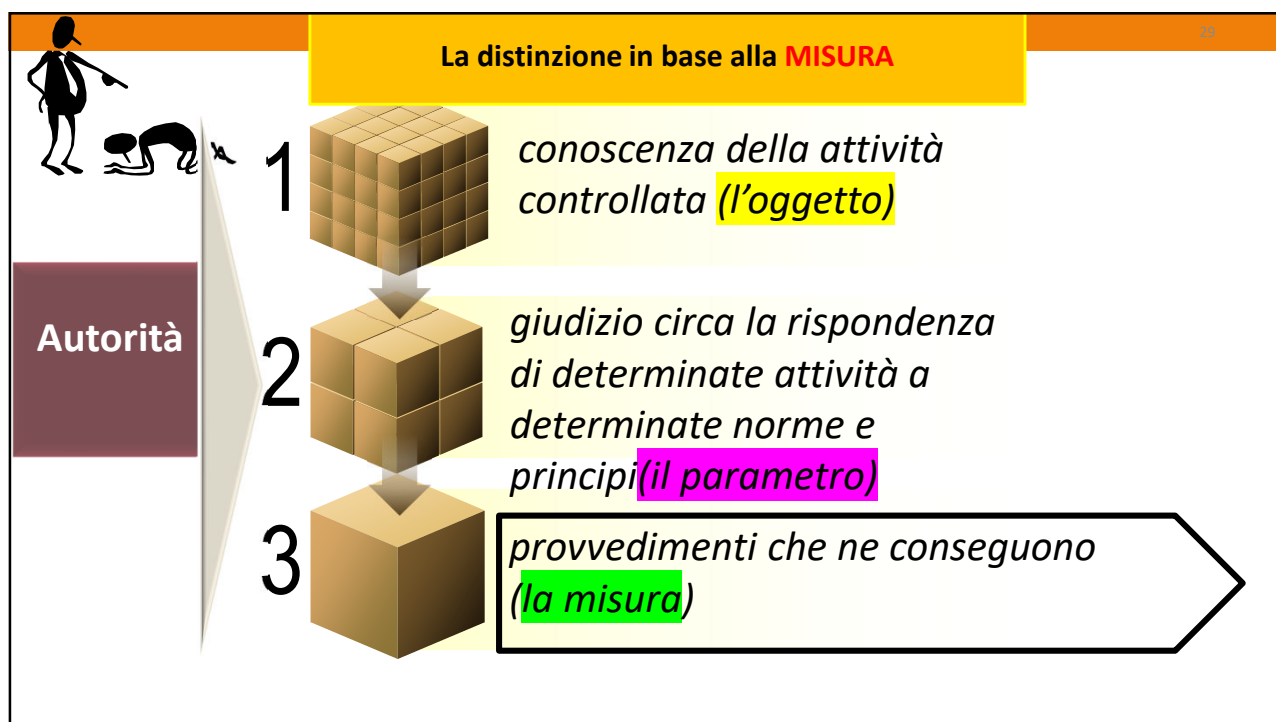


Tiziano Tessaro

27



28



29



30

30



31



32



## LA «MISURA» e «L'OUTPUT» DEL CONTROLLO (IN GENERALE)

### Collaborativo

- La misura spetta all'organo destinatario del referto

- Controllo sulla gestione
- Delibere con rilievi

### Sanzionatorio

- La misura è appannaggio dell'organo giurisdizionale

Verifica del RISPETTO NORME DI CONTENIMENTO DELLA SPESA PUBBLICA  
Verifica di Incarichi e di tagli lineari (spending review)

### Interdittivo

- Interdittivo in capo alla Sezione di controllo

misure interdittive ...atti a prevenire con efficacia diretta pratiche lesive del principio della previa copertura e dell'equilibrio dinamico del bilancio degli enti locali (sentenze n. 266, n. 250 e n. 60 del 2013)  
Corte cost 40/2014

33

## Gli EFFETTI COGENTI per gli enti locali e per gli enti del SSR

«la prevenzione di pratiche contabili (...) suscettibili di alterare la consistenza dei risultati economico finanziari degli enti territoriali [è] un obiettivo prioritario al centro dell'evoluzione legislativa determinatasi in materia»  
Sent. n. 138/2013

*l'art. 148-bis del d.lgs. n. 267 del 2000,(...), hanno istituito ulteriori tipologie di controllo, estese alla generalità degli enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, piuttosto ascrivibili a controlli di natura preventiva finalizzati ad evitare danni irreparabili all'equilibrio di bilancio,*

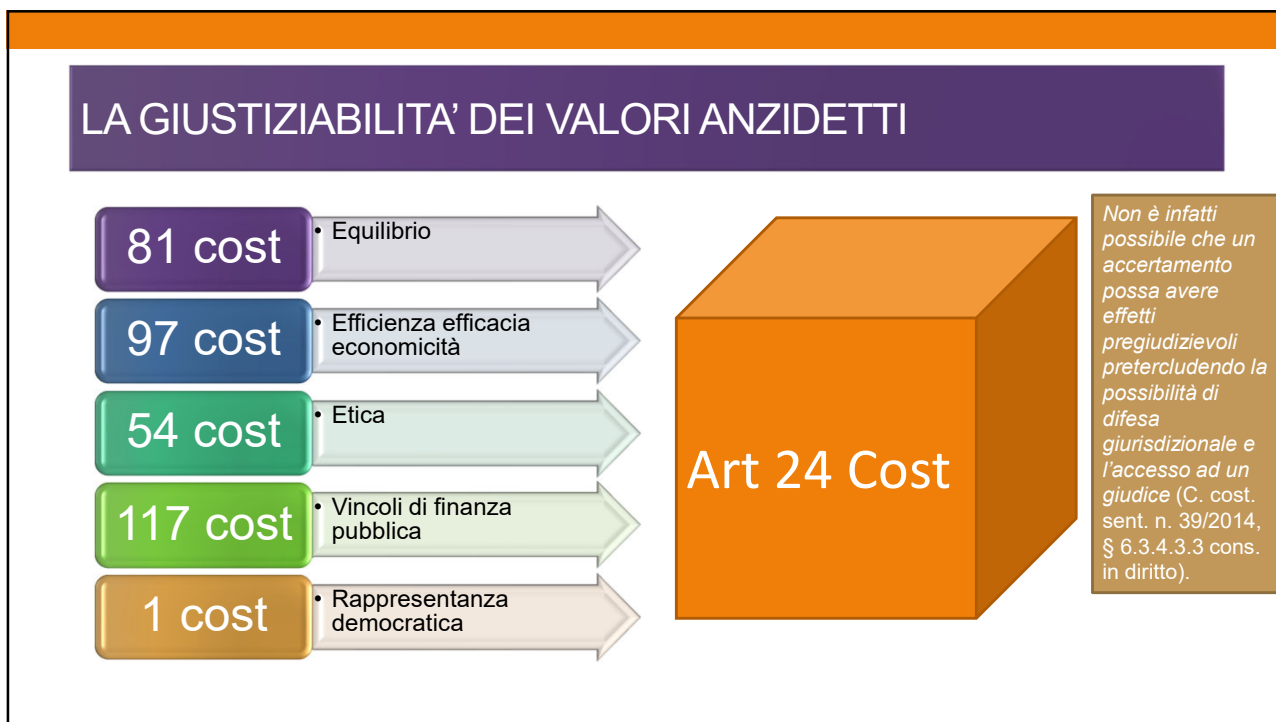
i controlli effettuati dalle sezioni regionali della Corte dei conti acquistano carattere cogente nei confronti dei destinatari, "proprio per prevenire o contrastare gestioni contabili non corrette, suscettibili di alterare l'equilibrio del bilancio (art. 81 Cost.) e di riverberare tali disfunzioni sul conto consolidato delle pubbliche amministrazioni, vanificando conseguentemente la funzione di coordinamento dello Stato finalizzata al rispetto degli obblighi comunitari. Dunque tale tipo di sindacato ... è esercitato nell'interesse dello Stato per finalità che riguardano la finanza pubblica e il "bilancio globale"

Ribadito dalla sentenza 89/2023 per il controllo sulla certificazione dei contratti collettivi

E adesso dopo la sentenza 89/2023, anche il controllo sulla certificazione dei contratti collettivi del Servizio sanitario nazionale, unitamente alla parifica dei rendiconti regionali, appartiene al genere dei controlli di legittimità-regolarità (sentenze n. 40 del 2014 e n. 60 del 2013).

misure interdittive ...atti a prevenire con efficacia diretta pratiche lesive del principio della previa copertura e dell'equilibrio dinamico del bilancio degli enti locali (sentenze n. 266, n. 250 e n. 60 del 2013)

34



35



36

La giustiziabilità tuttavia non riguarda tutti gli atti di controllo

dipende da una fondamentale distinzione

37

## LA GIUSTIZIABILITA' DEI VALORI ANZIDETTI

provvedimenti che ne conseguono (la misura)

Art 1 Cost  
• Rappresentanza democratica

81 cost  
• Equilibrio

97 cost  
• Efficienza  
• efficacia  
• economicità

I CONTROLLI DELLA CORTE DEI CONTI

117 cost  
• Vincoli di finanza pubblica

54 cost  
• Etica

Art. 24 Cost. giustiziabilità

Dipende dalla fondamentale distinzione ontologica tra controlli collaborativi e controlli cogenti

38

## I motivi della giustiziabilità dei CONTROLLI COGENTI

- Si tratta, dunque, di **atti** – attribuiti dalla disposizione impugnata alle pronunce di accertamento della Corte dei conti – chiaramente **sovrani** nei riguardi degli enti del Servizio sanitario nazionale e, nel caso di inosservanza degli obblighi a questi imposti, inibitori, pro parte, dell'efficacia dei bilanci da essi approvati. Siffatti **atti del controllo sulla legittimità e sulla regolarità dei conti** degli enti del Servizio sanitario nazionale sono volti a evitare **danni irreparabili agli equilibri di bilancio di tali enti**.
- (...) le relative **promesse interdittive della spesa** attribuite alla magistratura contabile, quando sussista una lesione al principio di equilibrio del bilancio o agli altri parametri costituzionali di natura finanziaria, **incidono sulle situazioni soggettive degli enti sottoposti al controllo e possono colpire incidentalmente anche altri soggetti**, sicché, in conformità al principio sancito dalla sentenza n. 39 del 2014 per cui, laddove le deliberazioni delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti incidano su dette posizioni soggettive, **esse dette pronunce sono atti giurisdizionali posti in essere da soggetti controllati alla faccia di ricevere agli ordinari strumenti di tutela giurisdizionale previsti dall'ordinamento, in base alle fondamentali garanzie costituzionali previste dagli articoli 24 e 113 della Costituzione, espressamente qualificate come principi supremi dell'ordinamento.** (Corte cost 157/2020)

## Il diverso regime dei CONTROLLI COLLABORATIVI: Corte costituzionale SENTENZA N. 37/2011

- *le norme anzidette introducono un nuovo tipo di controllo affidato alla Corte dei conti, dichiaratamente finalizzato ad assicurare, in vista della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica, la sana gestione finanziaria degli enti locali, nonché il rispetto, da parte di questi ultimi, del patto di stabilità interno e del vincolo in materia di indebitamento posto dall'ultimo comma dell'art. 119 Cost.*
- *Esso assume, quindi, anche i caratteri propri del controllo sulla gestione in senso stretto e concorre, insieme a quest'ultimo, alla formazione di una visione unitaria della finanza pubblica, ai fini della tutela dell'equilibrio finanziario e dell'osservanza del patto di stabilità interno, che la Corte dei conti può garantire in un'ottica "collaborativa". Pertanto, nell'esercizio di tale controllo, detta Corte si limita alla segnalazione all'ente controllato delle rilevate disfunzioni e rimette all'ente stesso l'adozione delle misure necessarie.*
- *Appare evidente che, per i motivi sopra esposti, il tipo di controllo in esame non può essere considerato "attività giurisdizionale", trattandosi di un controllo diretto non a dirimere una controversia, ma ad assicurare, in via collaborativa, la sana gestione degli enti locali, nonché il rispetto da parte di questi ultimi del patto di stabilità interno e del vincolo in materia di indebitamento di cui all'art. 119 Cost.*

**Art. 100, comma 2**  
 La Corte dei conti esercita il controllo preventivo di legittimità sugli atti del Governo, e anche quello successivo sulla gestione del bilancio dello Stato. Partecipa, nei casi e nelle forme stabiliti dalla legge, al controllo sulla gestione finanziaria degli enti a cui lo Stato contribuisce in via ordinaria. Riferisce direttamente alle Camere sul risultato del riscontro eseguito.

**Art. 103, comma 2**  
 La Corte dei conti ha giurisdizione nelle materie di contabilità pubblica e nelle altre specificate dalla legge.

**“tutela giurisdizionale d’ufficio esercitata dal PM contabile avanti la Corte dei conti**

**“tutela giustiziale avanti la stessa Corte dei conti avverso gli atti di controllo (cogente)**

Tiziano Tessaro

41

42

## I motivi della giustiziabilità

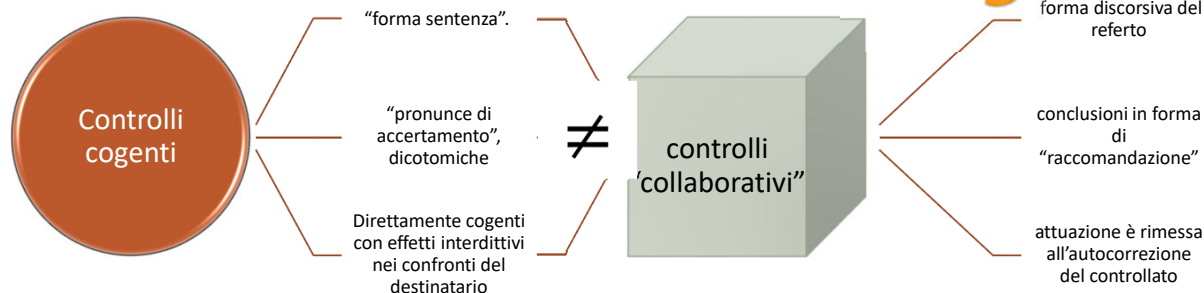
**Diritto di difesa**

- Effetti cogenti
- misure interdittive
- controllo sulla legittimità e sulla regolarità dei conti
- Parametro dell'equilibrio
- Incidenza sulle situazioni soggettive degli enti sottoposti al controllo

• Non è infatti possibile che un accertamento possa avere effetti pregiudizievoli precludendo la possibilità di difesa giurisdizionale e l'accesso ad un giudice (C. cost. sent. n. 39/2014, § 6.3.4.3.3 cons. in diritto).

42

## La distinzione formale della decisione



TIZIANO TESSARO- RIPRODUZIONE RISERVATA

43

43

44

## IL PROFILO FORMALE: CORTE COST. sentenza 18/2019

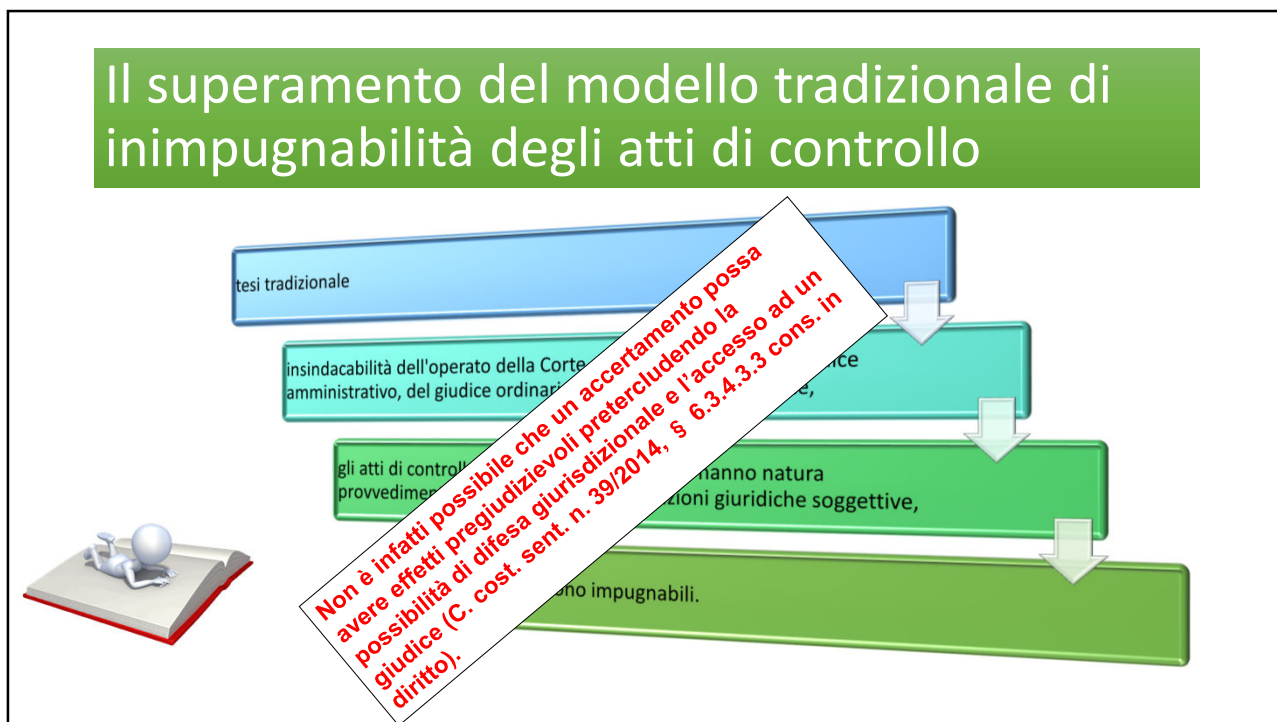
• “la forma della sentenza (articolata in motivazione in diritto e dispositivo) con cui si configurano le delibere di controllo sulla legittimità dei bilanci e delle gestioni finanziarie a rischio di dissesto – e la sottoposizione di tali delibere alla giurisdizione esclusiva delle sezioni riunite della Corte dei conti in speciale composizione – determinano un’integrazione della funzione giurisdizionale e di quella di controllo, geneticamente riconducibile al dettato costituzionale (artt. 100 e 103 Cost.) in materia di contabilità pubblica, ove sono custoditi interessi costituzionalmente rilevanti, sia adespoti (e quindi di difficile giustiziabilità), sia inerenti alle specifiche situazioni soggettive la cui tutela è affidata, *ratione materiae*, alla giurisdizione a istanza di parte della magistratura contabile (artt. 11, comma 6, lettere a ed e, e 172 e seguenti del decreto legislativo 26 agosto 2016, n. 174, recante «Codice di giustizia contabile, adottato ai sensi dell’art. 20 della legge 7 agosto 2015, n. 124»). Tale assunto è condiviso dalla Corte di cassazione, secondo cui l’art. 243-quater, comma 5, del T. U. enti locali (introdotto dall’art. 3, comma 1, lettera r, del d.l. n. 174 del 2012) «assegna alle sezioni riunite della stessa Corte dei conti la giurisdizione esclusiva in tema d’impugnazione avverso la delibera di approvazione o di diniego del piano, nelle forme del giudizio ad istanza di parte, espressamente richiamando a tal proposito l’articolo 103, secondo comma, della Costituzione, con un’ulteriore analoga previsione di giurisdizione esclusiva anche sui ricorsi avverso i provvedimenti di ammissione al Fondo di rotazione di cui al precedente articolo 243-ter; da tali disposizioni chiaramente si evince l’intento del legislatore di collegare strettamente, in questa materia, la funzione di controllo della Corte dei conti a quella giurisdizionale ad essa attribuita dal citato art. 103, terzo comma, Cost.» (Corte di cassazione, sezioni unite, ordinanza 13 marzo 2014 n. 5805).

44



La norma base di riferimento per l'impugnabilità in materia di contabilità pubblica

45



46

## La nuova opzione normativa Impugnabilità delle delibere della Corte

### Art. 11 comma 6 Codice della giustizia contabile

- Le sezioni riunite in speciale composizione, nell'esercizio della propria giurisdizione esclusiva in tema di contabilità pubblica, decidono in unico grado sui giudizi:



- a) in materia di piani di riequilibrio degli enti territoriali e ammissione al Fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali;
- b) in materia di ricognizione delle amministrazioni pubbliche operata dall'ISTAT, ai soli fini dell'applicazione della normativa nazionale sul contenimento della spesa pubblica;
- c) in materia di certificazione dei costi dell'accordo di lavoro presso le fondazioni lirico-sinfoniche;
- d) in materia di rendiconti dei gruppi consiliari dei consigli regionali;
- e) nelle materie di contabilità pubblica, nel caso di impugnazioni conseguenti alle deliberazioni delle sezioni regionali di controllo;
- f) nelle materie ulteriori, ad esse attribuite dalla legge.

47

## La nuova opzione normativa Impugnabilità delle delibere della Corte

### Art. 11 comma 6 Codice della giustizia contabile e i valori costituzionali

- Le sezioni riunite in speciale composizione, nell'esercizio della propria giurisdizione esclusiva in tema di contabilità pubblica, decidono in unico grado sui giudizi:



- a) in materia di piani di riequilibrio degli enti territoriali e ammissione al Fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali;
- b) in materia di ricognizione delle amministrazioni pubbliche operata dall'ISTAT, ai soli fini dell'applicazione della normativa nazionale sul contenimento della spesa pubblica;
- c) in materia di certificazione dei costi dell'accordo di lavoro presso le fondazioni lirico-sinfoniche;
- d) in materia di rendiconti dei gruppi consiliari dei consigli regionali;
- e) nelle materie di contabilità pubblica, nel caso di impugnazioni conseguenti alle deliberazioni delle sezioni regionali di controllo;
- f) nelle materie ulteriori, ad esse attribuite dalla legge.

• Equilibrio di bilancio

• Vincoli di finanza pubblica

• Etica

• Equilibrio di bilancio

48



## La norma dell'art. 11 cgc, lett e): **clausola ricognitiva elastica**

Corte dei conti,  
SS.RR. spec.  
comp., 15  
dicembre  
2017, n.  
44; Id., 20  
febbraio  
2018, n. 7

qualifica la norma in discorso come "una **clausola ricognitiva elastica di fattispecie riconducibili alla materia della contabilità pubblica e oggetto di cognizione, in sede di controllo, da parte delle articolazioni regionali della Corte dei conti**"

ha ritenuto conseguentemente ammissibile, in base ad essa, l'impugnazione di deliberazioni delle Sezioni regionali di controllo non riconducibili alle categorie individuate puntualmente dalle altre previsioni dell'art. 11 e, segnatamente, dalle lett. a) e d), purché rientranti ne "materia della contabilità pubblica",



49

50

## La **clausola ricognitiva elastica (lett e)** e gli **ulteriori, non nominati, ambiti di verifica delle SSRR in sc**



50

## IL PROFILO FUNZIONALE: *non è un giudizio di appello*

i ricorsi proposti alle Sezioni riunite in speciale composizione

- non costituiscono mezzi di impugnazione,

le Sezioni riunite in speciale composizione

- trattasi di **giudizio che "non costituisce un giudizio di appello avverso una decisione della Sezione regionale di controllo"**, ma rappresenta un giudizio in unico grado, con il quale si effettua una seconda valutazione, del tutto peculiare, delle deliberazioni delle sezioni regionali di controllo nelle materie in questione".

in detti giudizi le valutazioni che le SS.RR. sono chiamate ad effettuare

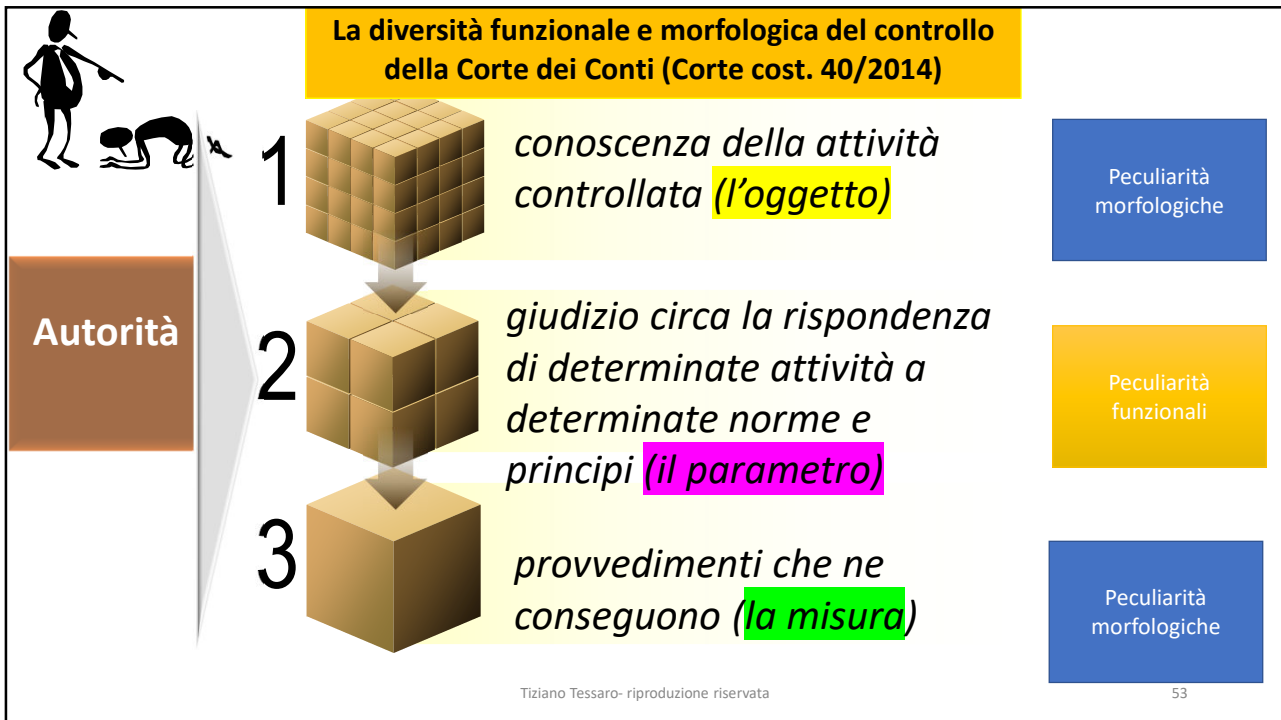
- non sono solo mirate alla verifica della stretta legittimità e coerenza del percorso argomentativo della deliberazione impugnata e la conseguente pronuncia non può prescindere dall'esame nel merito dei dati contabili, sia pure nell'ambito dei profili evidenziati nel ricorso i cui motivi peraltro non vincolano strettamente la cognito, come invece avviene nei procedimenti di tipo squisitamente impugnatori.

"i profili affrontati nella deliberazione della Sezione di controllo, oggetto di specifiche doglianze del ricorrente, possono, alla luce della normativa vigente e dei dati contabili a disposizione del Collegio, essere oggetto di una diversa valutazione, laddove la prima si dimostri fondata su uno o più elementi di fatto o di diritto non condivisibili".

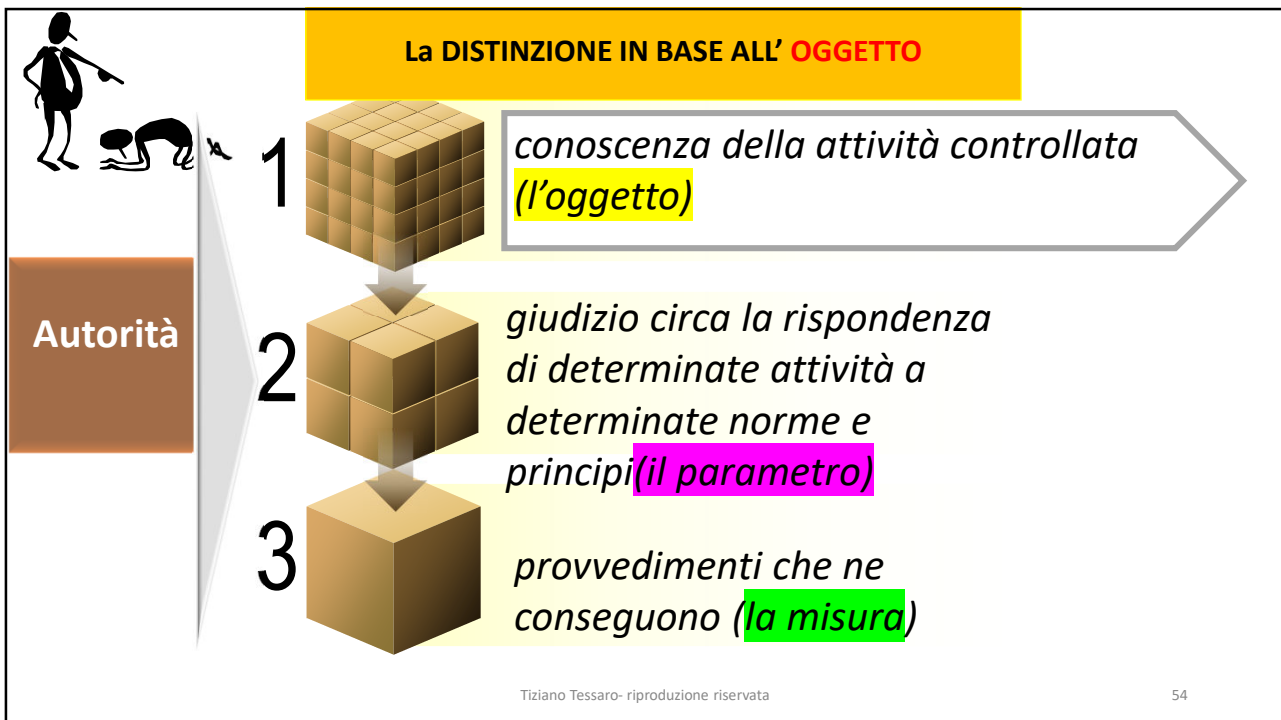
## Giurisdizione esclusiva

- la **giurisdizione contabile sul bilancio** degli enti pubblici, attribuita direttamente dalla Costituzione per materia (art. 103, comma 2, Cost. e 100, comma 2, Cost.) **è esclusiva**, sicché, come evidenziato nella sentenza n. 8 del 2019 di queste Sezioni riunite, **le deliberazioni adottate dalle Sezioni regionali di controllo "non [sono] sindacabili da parte di altro giudice diverso dalle Sezioni riunite della stessa Corte in speciale composizione (SS.RR. sentenze 12/2016, 2/2013, 6/2013)"**.

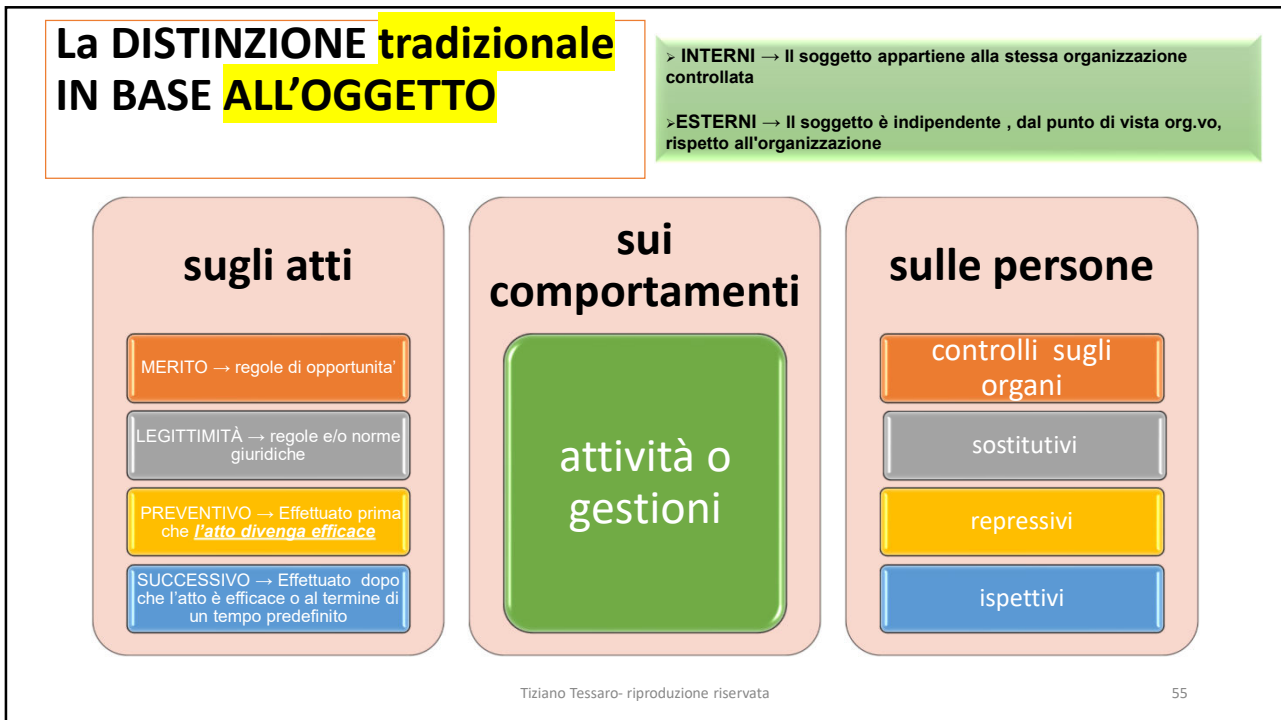
Corte dei conti  
Sezioni riunite  
Sentenza 4 luglio 2019, n. 17



53



54



55



56

## distinzione: controlli preventivi e successivi sul BILANCIO e sull' ATTO

### SUL BILANCIO

Controllo finanziario :sentenza Corte cost. 60/2013

- l'art. 1, commi da 166 a 172, della legge n. 266 del 2005 e l'art. 148-bis del d.lgs. n. 267 del 2000, introdotto dall'art. 3, comma 1, lettera e), del d. l. n. 174 del 2012, hanno istituito ulteriori tipologie di controllo, estese alla generalità degli enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, piuttosto ascrivibili a **controlli di natura preventiva finalizzati ad evitare danni irreparabili all'equilibrio di bilancio, che si collocano pertanto su un piano distinto rispetto al controllo sulla gestione amministrativa, almeno per quel che riguarda gli esiti del controllo spettante alla Corte dei conti sulla legittimità e la regolarità dei conti.**

«controlli di natura preventiva»

- Il concetto di controllo preventivo viene usato in modo diverso rispetto a quello tradizionale : **non già quindi afferente la fase integrativa dell'efficacia, bensì con riguardo al bilancio**

### SULL'ATTO

relazione di fine mandato

- sezione Molise [deliberazione n. 133 del 24 maggio 2017](#),
- La verifica deve circoscriversi all'accertamento formale del rispetto della tempistica imposta dal legislatore relativa alla redazione, al successivo invio a fini certificatori, alla pubblicazione sul sito istituzionale e alla trasmissione alla magistratura contabile.
- Il contenuto della relazione può essere valutato in **un'ottica di controllo successivo di legalità finanziaria** non solo in relazione alla **verifica di conformità al modello ministeriale** ma anche in ordine alla valutazione della sana gestione finanziaria dell'ente.

Controllo successivo di legalità finanziaria

- Una relazione di fine mandato non redatta, non pubblicata oppure pubblicata oltre i termini previsti dalla norma costituisce un **vulnus** del diritto del cittadino di valutare per tempo l'operato dell'amministrazione uscente e di maturare, in tempo utile, scelte consapevoli nella determinazione dei futuri organi di governo locale. Per tale motivo il legislatore prevede un sistema sanzionatorio univoco, sia nel caso di **mancata redazione della relazione**, sia nel caso di mancata pubblicazione.

Tiziano Tessaro- riproduzione riservata

57

## SOTTODISTINZIONE in base all'oggetto: controllo «cartolare» sul modello presentato

### Rendiconti gruppi consiliari

- Corte costituzionale n. 39 del 6 marzo 2014.
- il rendiconto delle spese dei Gruppi consiliari costituisce parte necessaria del rendiconto regionale e **il sindacato della Corte dei conti si svolge attraverso un'analisi di tipo documentale** che, "pur non scendendo nel merito dell'utilizzazione delle somme stesse, ne verifica la prova dell'effettivo impiego", assumendo come **"parametro la conformità del rendiconto al modello predisposto in sede di Conferenza"**

### Relazione di fine mandato

- sezione regionale di controllo per la Basilicata, [Delib., 12 giugno 2018, n. 24](#)
- accerta il rispetto dei termini di redazione e sottoscrizione, l'avvenuta certificazione da parte dell'organo di revisione e la pubblicazione sul sito istituzionale dell'ente nel rispetto dei termini di legge, la **sostanziale corrispondenza del contenuto a quanto previsto dall'art. 4, D.Lgs. n. 149 del 2011** e allo schema tipo ministeriale

### Controllo sulle spese dei partecipanti alle competizioni elettorali oltre i 30 mila abitanti

Tiziano Tessaro- riproduzione riservata

58

58

PRIMA PARTE

## I CONTROLLI BASATI SUL PARAMETRO DELL' EQUILIBRIO DI BILANCIO

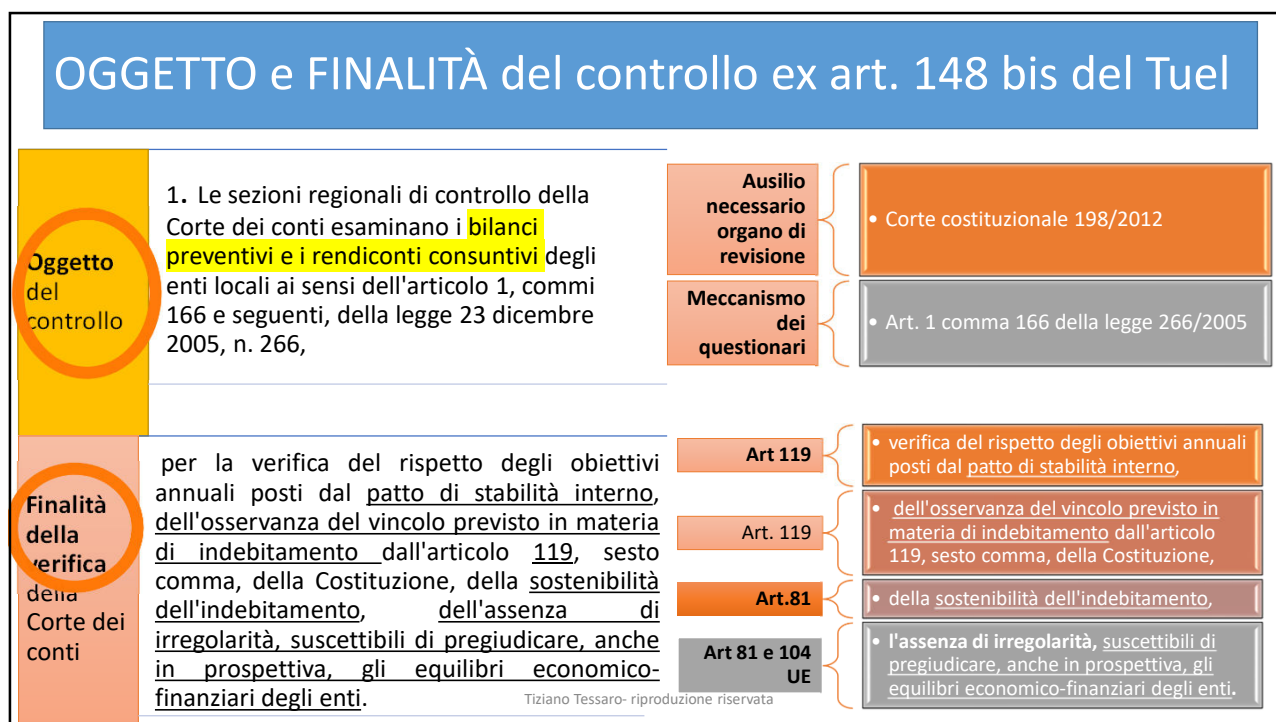
59

## I CONTROLLI BASATI SUL PARAMETRO DELL' EQUILIBRIO DI BILANCIO

60




61



62

**La «MISURA» del controllo ex art. 148 bis del Tuel**



<p><b>Oggetto dell'accertamento</b></p>	<p>3. Nell'ambito della verifica di cui ai commi 1 e 2, l'accertamento delle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, di <u>squilibri economico-finanziari, della mancata copertura finanziaria, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi del patto di stabilità interno</u></p>	<p>La prima delibera (di accertamento) della Sezione</p>
<p><b>Onere per gli enti</b></p>	<p>comporta per gli enti interessati l'obbligo di adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della sentenza di accertamento, i provvedimenti idonei a rimuovere l'<u>irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio</u>. Tali provvedimenti sono trasmessi alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, che verificano nel termine di trenta giorni dal ricevimento.</p>	
<p><b>Conseguenze interdittive (limitate alla violazione del precetto art. 81 Cost.)</b></p>	<p>Qualora l'ente provveda alla trasmissione dei suddetti provvedimenti, la verifica delle sezioni regionali di controllo <u>non è preclusa</u> l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è accertata la <u>mancata copertura o l'insussistenza della relazione di sostenibilità finanziaria</u>.</p>	<p>La seconda delibera (interdittiva) della Sezione</p>

**STRUTTURA BIFASICA DEL CONTROLLO EX ART. 148 BIS TUEL**

Tiziano Tessaro- riproduzione riservata

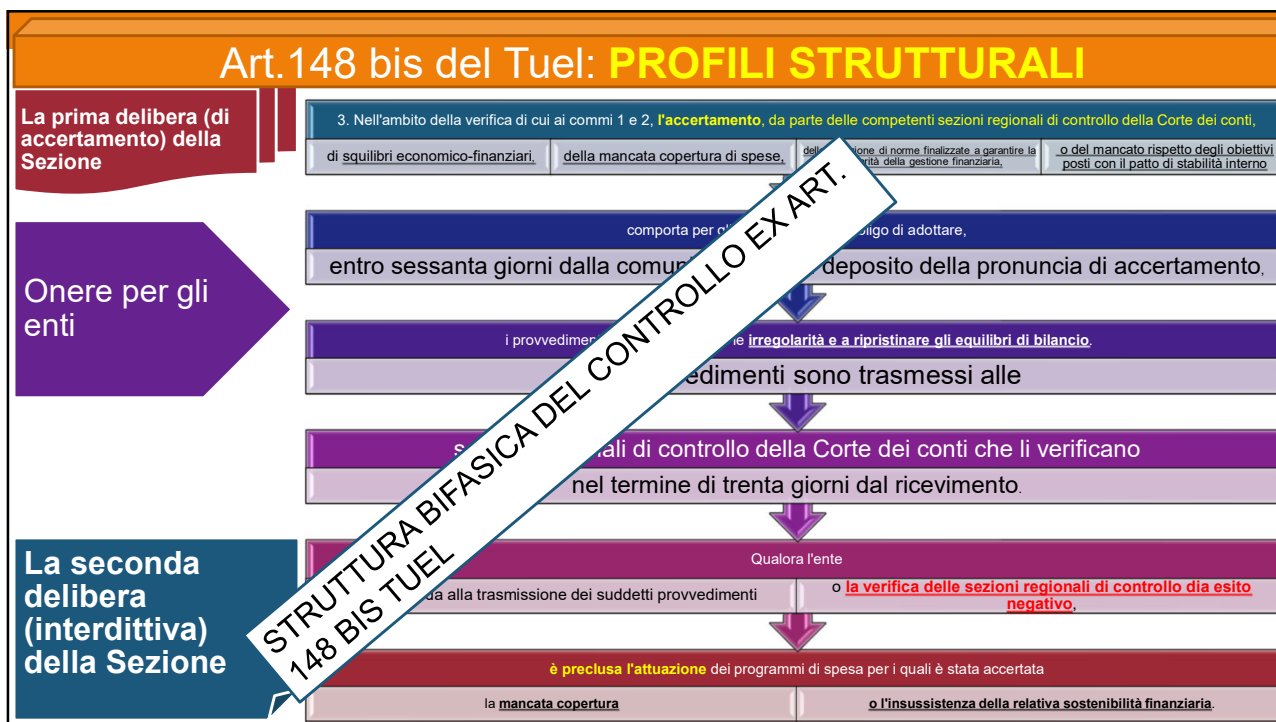
63

**Art.148 bis del Tuel: PROFILI FUNZIONALI**

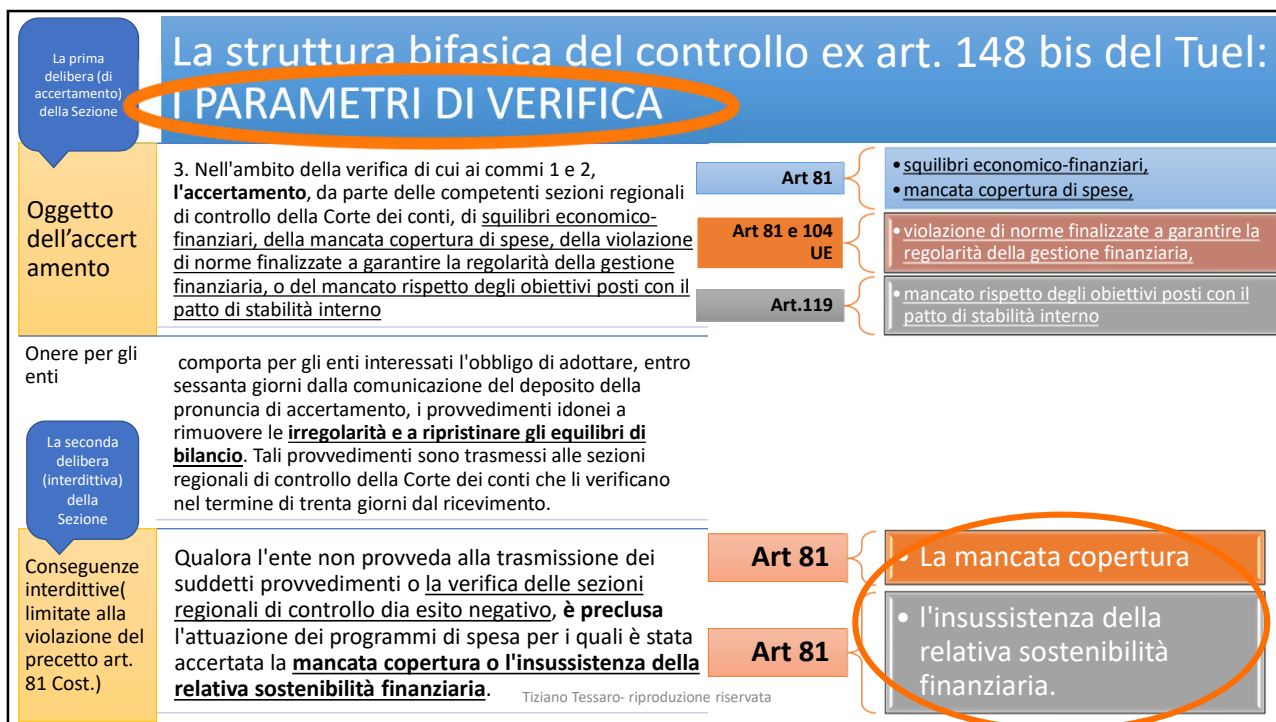
<p><b>Oggetto del controllo</b></p> 	<p>1. Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti esaminano i <b>bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli enti locali</b> ai sensi dell'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266,</p>			
<p><b>Finalità della verifica</b></p> 	<p>per la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal <u>patto di stabilità interno</u>,</p>	<p><u>dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento</u> dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione,</p>	<p>della <u>sostenibilità dell'indebitamento</u>,</p>	<p><u>dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti.</u></p>

64





65



66

## La struttura bifasica del controllo ex art. 148 bis del Tuel: I PARAMETRI DI VERIFICA



La seconda delibera (interdittiva) della Sezione

Conseguenze interdittive  
( limitate alla violazione del precetto art. 81 Cost.)

Qualora l'ente non provveda alla trasmissione dei suddetti provvedimenti o la verifica delle sezioni regionali di controllo dia esito negativo, è **preclusa** l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la **mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria**.

- Art 81
  - squilibri economico-finanziari,
  - mancata copertura di spese,
- Art 81 e 104 UE
  - violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria,
- Art.119
  - mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno

Art 81

- La mancata copertura

Art 81


- l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria.

*copertura economica delle spese ed equilibrio del bilancio sono due facce della stessa medaglia*, dal momento che l'equilibrio presuppone che ogni intervento programmato sia sorretto dalla previa individuazione delle pertinenti risorse

*l'art. 148-bis del d.lgs. n. 267 del 2000,(...), hanno istituito ulteriori tipologie di controllo, estese alla generalità degli enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, piuttosto ascrivibili a controlli di natura preventiva finalizzati ad evitare danni irreparabili all'equilibrio di bilancio,* (Corte cost.sentenza n. 80 del 2013)

67

## La struttura bifasica del controllo ex art. 148 bis del Tuel: I PARAMETRI DI VERIFICA



La seconda delibera (interdittiva) della Sezione

Conseguenze interdittive  
( limitate alla violazione del precetto art. 81 Cost.)

Qualora l'ente non provveda alla trasmissione dei suddetti provvedimenti o la verifica delle sezioni regionali di controllo dia esito negativo, è **preclusa** l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la **mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria**.

- Art 81
  - squilibri economico-finanziari,
  - mancata copertura di spese,
- Art 81 e 104 UE
  - violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria,
- Art.119
  - mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno

Art 81

- La mancata copertura

Art 81

- l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria.

*copertura economica delle spese ed equilibrio del bilancio sono due facce della stessa medaglia*, dal momento che l'equilibrio presuppone che ogni intervento programmato sia sorretto dalla previa individuazione delle pertinenti risorse

**Equilibrio di bilancio**

68

**L'equilibrio di bilancio attraverso la lente visuale dell'armonizzazione contabile**

Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

69

## Controllo finanziario, equilibri e ruolo centrale della normativa dell'armonizzazione

**Art. 148 bis Tuel**

Qualora l'ente non provveda alla trasmissione dei suddetti provvedimenti o la verifica delle sezioni regionali di controllo dia esito negativo, è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria

controlli di natura preventiva finalizzati ad evitare danni irreparabili all'equilibrio di bilancio, (Corte cost. n. 60/2013)

**Equilibrio di bilancio**

gli scostamenti dai principi del d.lgs. n. 118 del 2011 in tema di armonizzazione dei conti pubblici non costituiscono solamente un vizio formale dell'esposizione contabile, ma risultano strumentali ad una manovra elusiva della salvaguardia degli equilibri del bilancio (...) presidiati dall'art. 81 Cost. La manovra elusiva consiste essenzialmente nel programmare una spesa superiore a quella consentita dalle risorse disponibili nell'esercizio finanziario (Corte costituzionale, n. 279/2016)

**Art 81**

**Art 81**

- La mancata copertura
- l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria.

*copertura economica delle spese ed equilibrio del bilancio sono due facce della stessa medaglia,*  
(sentenza n. 192 del 2012)

Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

70

Come si valuta  
l'equilibrio di  
bilancio di un  
ente locale?

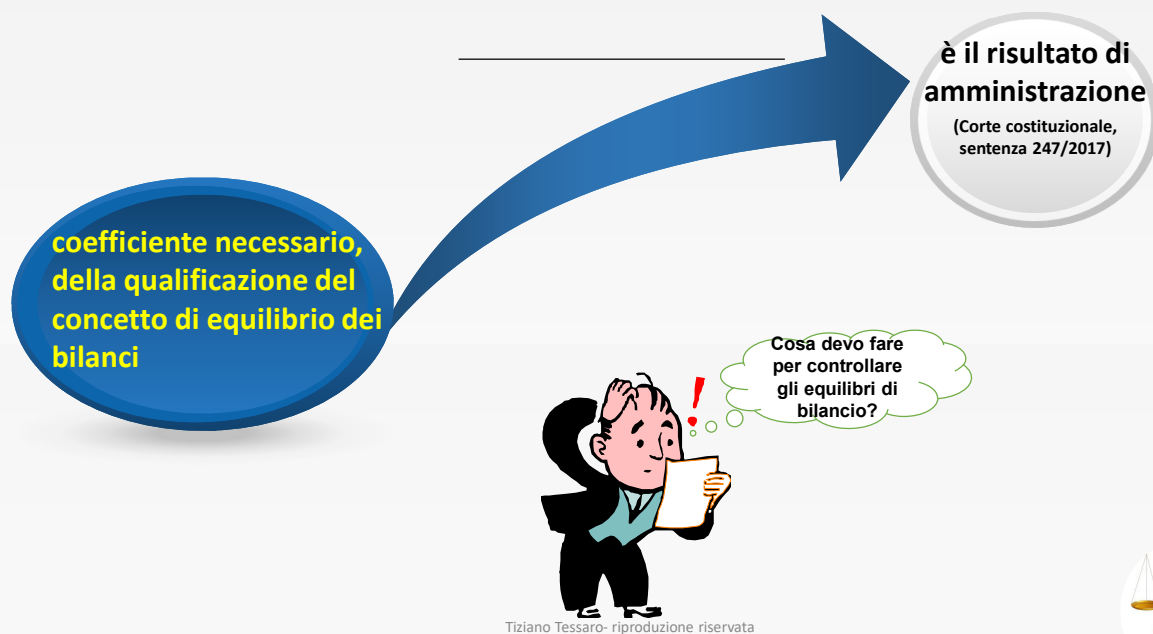


«[i] principio dell'equilibrio di bilancio non corrisponde ad un formale pareggio contabile, essendo intrinsecamente collegato alla continua ricerca di una stabilità economica di media e lunga durata, (...)in relazione al consumo delle risorse impiegate» (sentenza n. 18 del 2019).




71

### Controllo finanziario, equilibri e ruolo centrale della normativa dell'armonizzazione



72



**CONTROLLO FINANZIARIO, EQUILIBRI E VERIFICA DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE**



*È nel risultato di amministrazione (...) che emergono eventuali disavanzi ed è sempre in questa sede che possono annidarsi tentativi di dissimulazione — anche dolosa — di eventuali disavanzi*

**gli avanzi di amministrazione degli enti territoriali, impiegabili per liberare spazi finanziari o consentire nuove spese agli enti che ne sono titolari, e le riserve conservate nel fondo pluriennale vincolato devono essere assoggettati a una rigorosa verifica in sede di rendiconto (Corte Cost. sent. 101/2018)**

Tiziano Tessaro- riproduzione riservata

73

## La diversa prospettiva del risultato di amministrazione

**Prima dell'armonizzazione**



**Saldo privo di fondi compensativi o correttivi o di sterilizzazione**

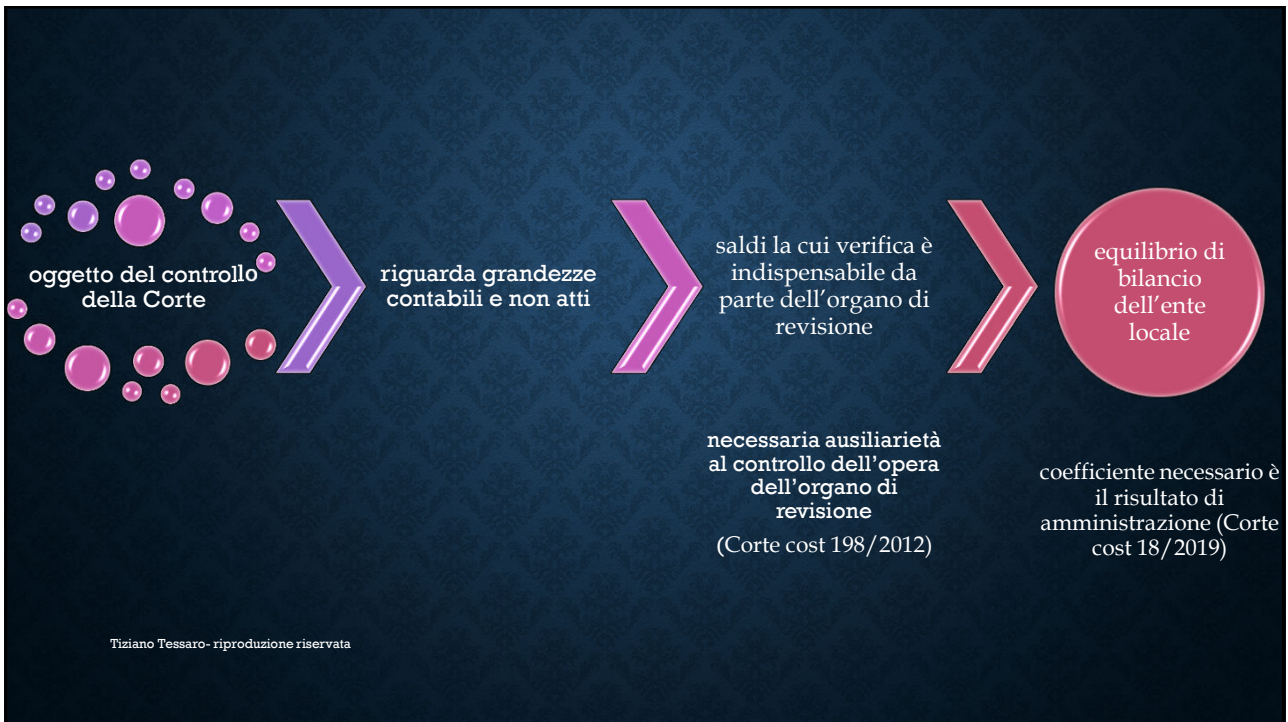
**Dopo l'armonizzazione**



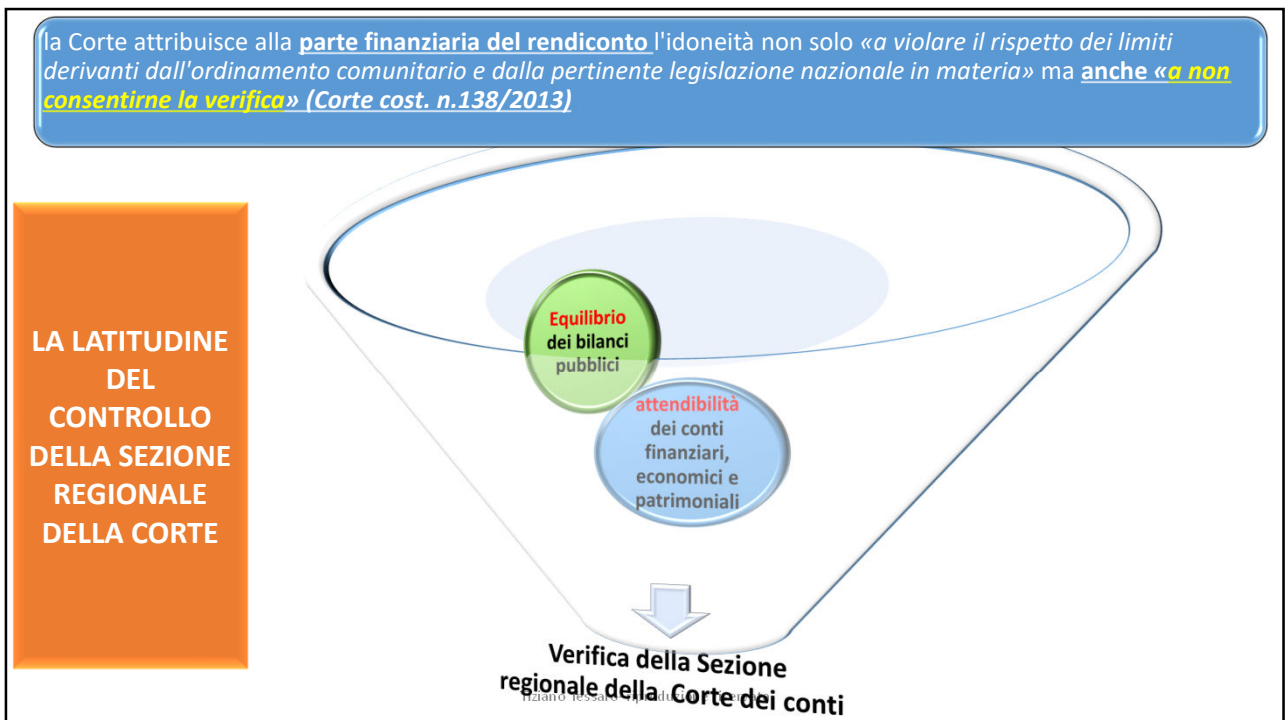


Tiziano Tessaro- riproduzione riservata

74



75

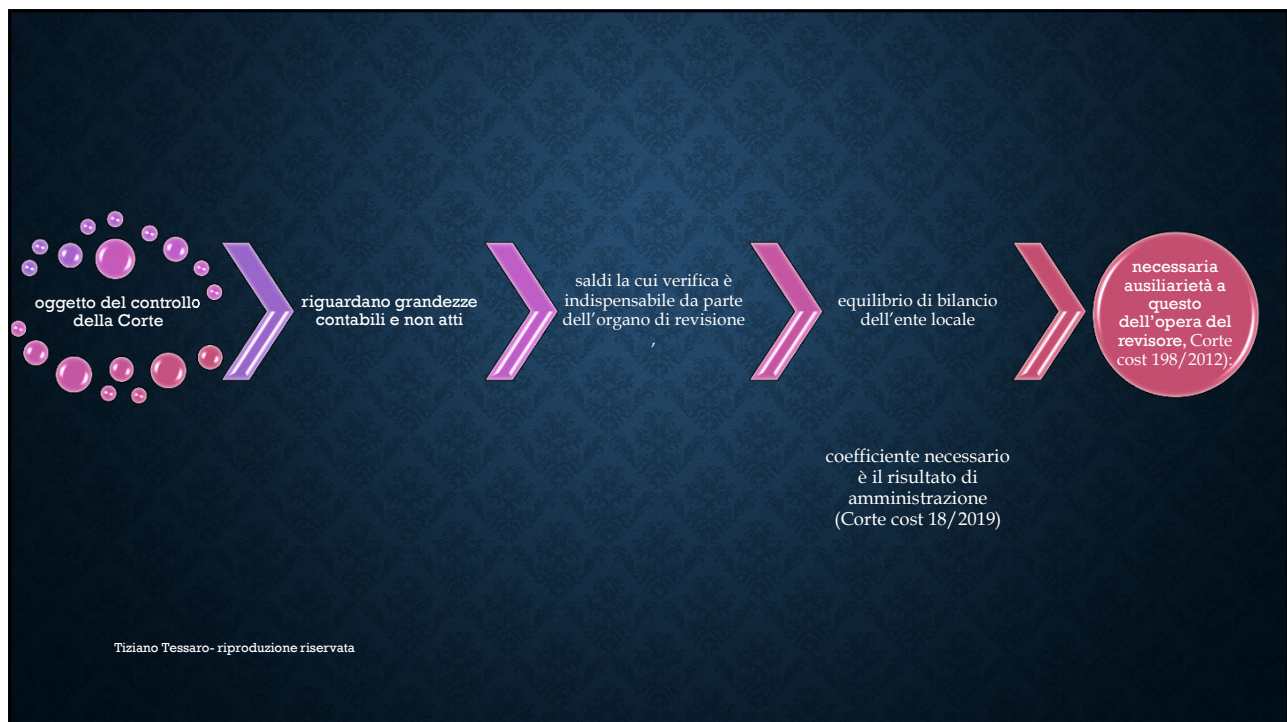


76

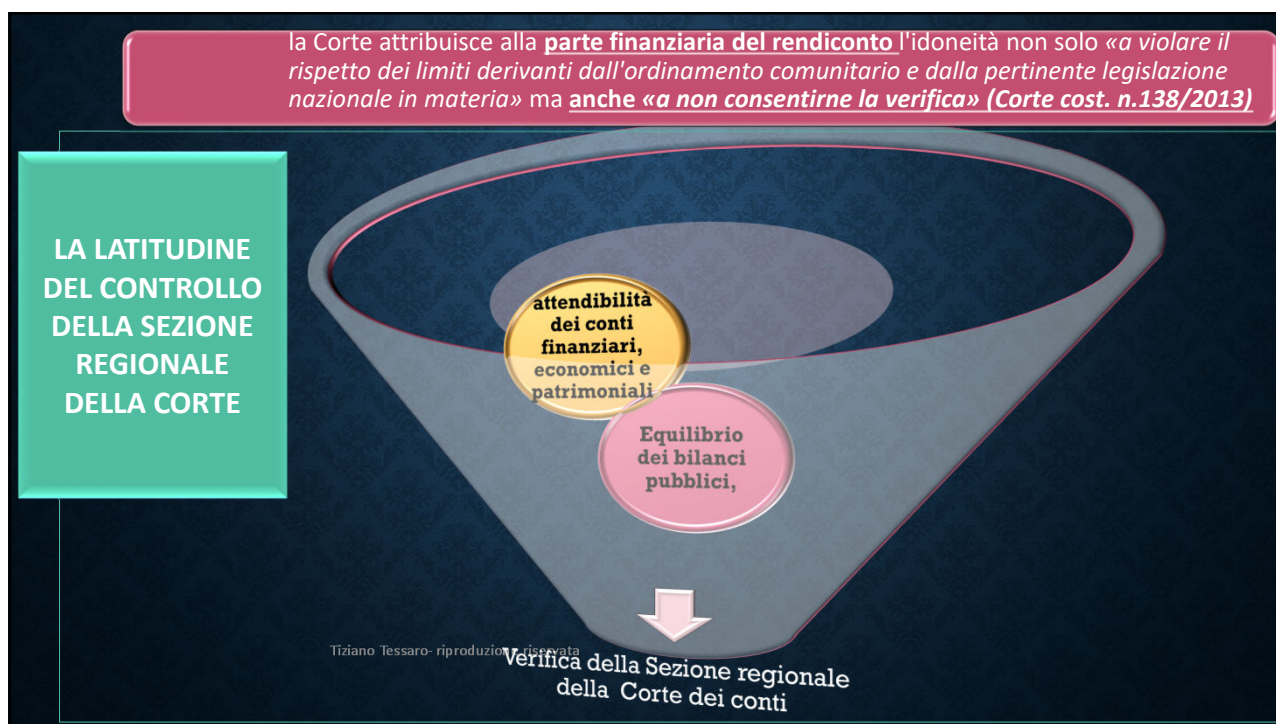
Cosa vuol dire essere passati dal controllo sugli atti al controllo sulla gestione



77



78



79



80



## Il significato del controllo sulla gestione

Controllo sui saldi

Risultato di amministrazione

Indebitamento

Saldo di finanza pubblica

Eventuali vincoli di spesa puntuali

Controllo sui  
fenomeni  
gestionali  
sottostanti

81

Tiziano Tessaro- riproduzione riservata

Controllo sui saldi  
quali



Risultato di amministrazione



Indebitamento



Saldo di finanza pubblica



Eventuali vincoli di spesa puntuali

82



83



84

## Art.148 bis del Tuel: **PROFILI FUNZIONALI**

**Oggetto**  
del  
controllo

1. Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti esaminano i **bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli enti locali** ai sensi dell'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266,

**Finalità**  
della  
verifica

per la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal **patto di stabilità interno**,

dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione,

della **sostenibilità dell'indebitamento**,

dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti.

85

## Art.148 bis del Tuel: **PROFILI FUNZIONALI**

**Oggetto**  
del  
controllo

1. Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti esaminano i **bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli enti locali** ai sensi dell'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266,

**Finalità**  
della  
verifica

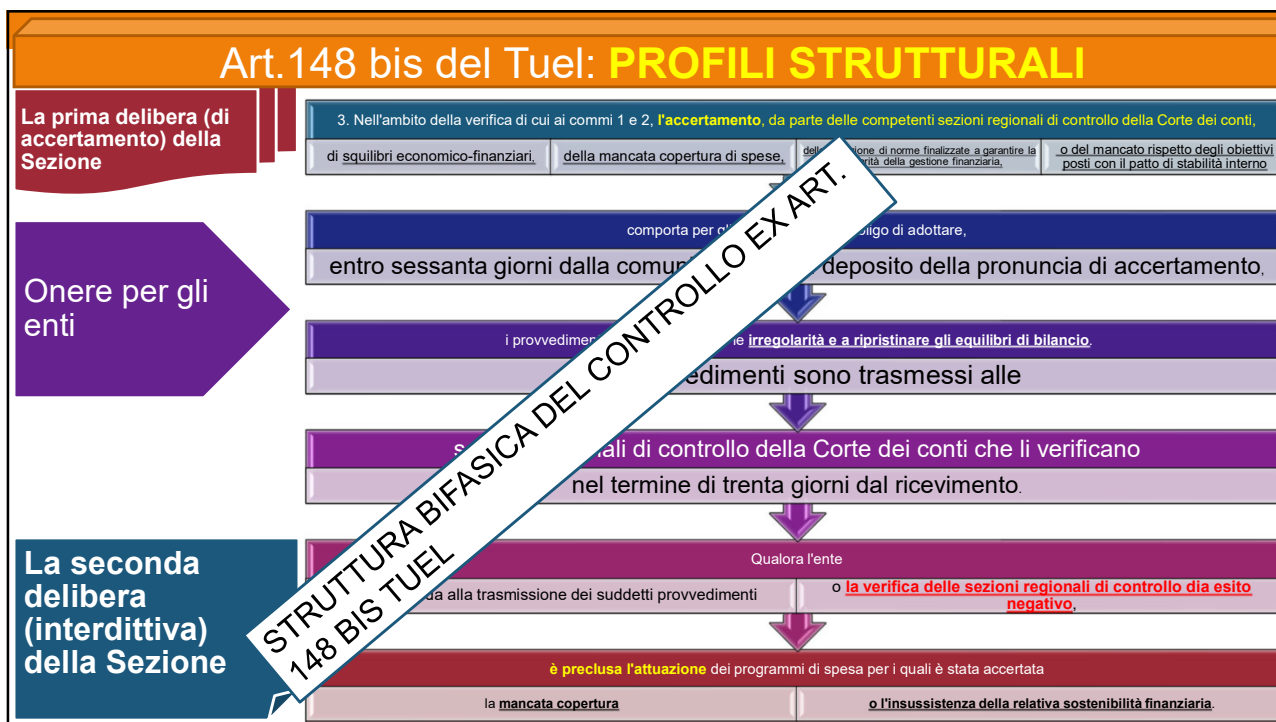
per la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal **patto di stabilità interno**,

dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione,

della **sostenibilità dell'indebitamento**,

dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti.

86



87



88

# Il significato del controllo sulla gestione

Controllo sui saldi



## Fondamento giuridico delle poste

- «la copertura finanziaria delle spese deve **indefettibilmente avere un fondamento giuridico**, dal momento che, diversamente opinando, sarebbe sufficiente inserire qualsiasi numero [nel bilancio] per realizzare nuove e maggiori spese» (Corte costituzionale n. 197/2019)

## Attendibilità delle poste

- «Occorre cioè una **stima attendibile delle espressioni numeriche**, che sia assicurata la **coerenza con i presupposti economici e giuridici della loro quantificazione** (Corte costituzionale, sentenza n. 227/2019)

## ragionevolezza dei presupposti

- la copertura finanziaria di una spesa e l'equilibrio del bilancio **non possono essere assicurati solamente dall'armonia numerica** degli stanziamenti in parte entrata e spesa (ex plurimis, sentenze n. 197 e n. 6 del 2019), ma devono fondarsi anche sulla **ragionevolezza dei presupposti giuridici ed economici** che ne sorreggono l'iscrizione in bilancio (Corte Cost. sentenza n. 250/2013)

## Effettività e congruenza delle risorse

- «i principi del pareggio e dell'equilibrio tendenziale fissati dall'art. 81, quarto comma, Cost. si realizzano (...) a condizione che **le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti**. [Corte costituzionale 70/2012]

## Contestualità dei presupposti

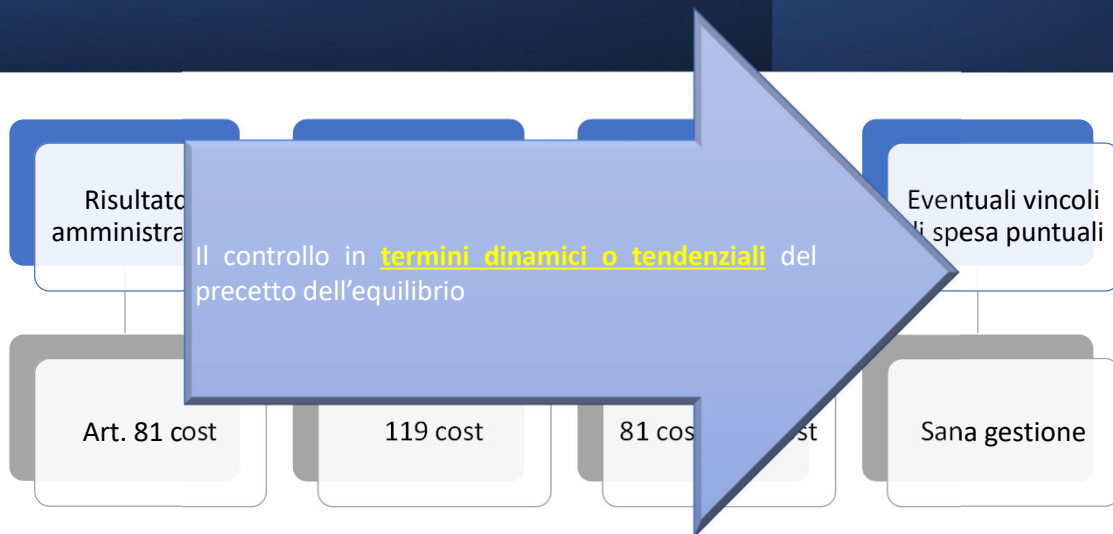
- «**«necessaria» «contestualità [...] dei presupposti che giustificano le previsioni di spesa con quelli posti a fondamento delle previsioni di entrata necessarie per la copertura finanziaria delle prime».** (Corte Cost. n. 213 / 2008)

## Pareggio sostanziale

- il «**principio dell'equilibrio del bilancio [...] ha contenuti di natura sostanziale: esso non può essere limitato al pareggio formale della spesa e dell'entrata** (Corte cost. n. 1/1966)

89

# Controllo sui saldi quali



90


Corte costituzionale  
sentenza n. 250/2013

Il controllo in termini dinamici o tendenziali del precetto dell'equilibrio

«i principi del pareggio e dell'equilibrio tendenziale fissati dall'art. 81, quarto comma, Cost. si realizzano attraverso due regole, una statica e l'altra dinamica: la prima consiste nella parificazione delle previsioni di entrata e spesa; la seconda, fondata sul carattere autorizzatorio del bilancio preventivo, non consente di superare in corso di esercizio gli stanziamenti dallo stesso consentiti. La loro combinazione protegge l'equilibrio tendenziale in corso di esercizio a condizione che le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti. [...]

ed è tale da imporre «all'amministrazione un impegno non circoscritto al solo momento dell'approvazione del bilancio, ma esteso a tutte le situazioni in cui tale equilibrio venga a mancare per eventi sopravvenuti o per difetto genetico conseguente all'impostazione della stessa legge di bilancio» (sentenza n. 250/2013).

il «principio dell'equilibrio del bilancio [...] ha contenuti di natura sostanziale: esso non può essere limitato al pareggio formale della spesa e dell'entrata (sentenza n. 1 del 1966), ma deve estendersi - attraverso un'ordinata programmazione delle transazioni finanziarie - alla prevenzione dei rischi di squilibrio- che derivano inevitabilmente dal progressivo sviluppo di situazioni debitorie generate dall'inerzia o dai ritardi dell'amministrazione» (sentenza n. 250 del 2013)



91

B) LE NORME RELATIVE AL  
RISULTATO DI  
AMMINISTRAZIONE E I  
MODELLI DI VERIFICA

Tiziano Tessaro- riproduzione riservata



92

## Le norme relative al risultato di amministrazione



### ART.186 TUEL

1. Il risultato contabile di amministrazione è accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso ed è pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi.

Tale risultato non comprende le risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi, rappresentate dal fondo pluriennale vincolato determinato in spesa del conto del bilancio.

1-bis. In occasione dell'approvazione del bilancio di previsione è determinato l'importo del risultato di amministrazione presunto dell'esercizio precedente cui il bilancio si riferisce.

### Art. 187 del Tuel

1. Il risultato di amministrazione è **distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati.** (...)

Nel caso in cui **il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a se stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188.**

TIZIANO TESSARO- RIPRODUZIONE RISERVATA

93

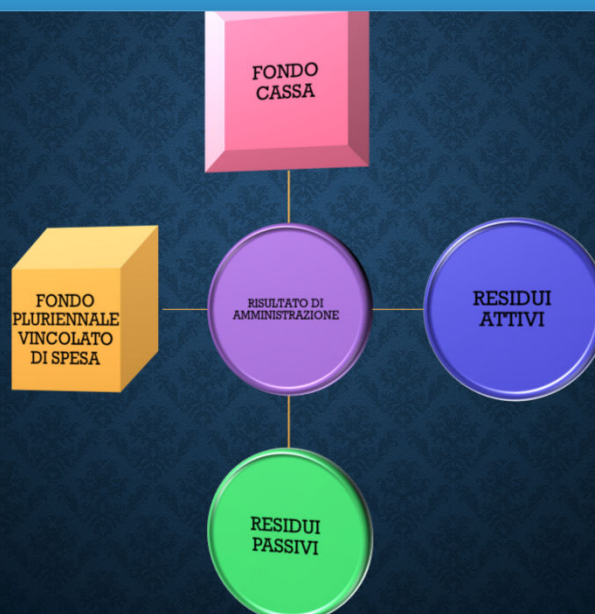
## RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

### ART.186 TUEL

1. Il risultato contabile di amministrazione è accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso ed è pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi.

Tale risultato non comprende le risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi, rappresentate dal fondo pluriennale vincolato determinato in spesa del conto del bilancio.

1-bis. In occasione dell'approvazione del bilancio di previsione è determinato l'importo del risultato di amministrazione presunto dell'esercizio precedente cui il bilancio si riferisce.



94

## RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

Tiziano Tessaro- riproduzione riservata

Il risultato di amministrazione dell'ente (lett. A del prospetto) è costituito dalla somma algebrica tra:

a) fondo di cassa esistente al 31 dicembre dell'anno;

b) risultato della gestione dei residui (attivi- passivi);

c) fondo pluriennale vincolato risultante al termine dell'esercizio.

95

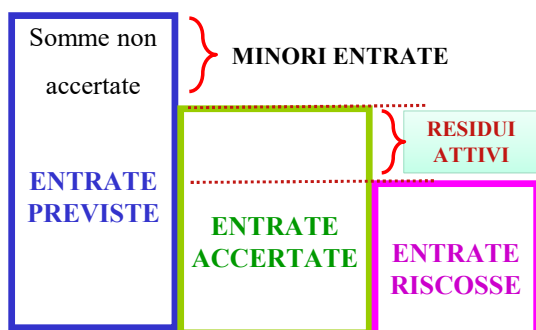
<b>IL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE</b>		ART.186 TUEL	Tiziano Tessaro
cassa	Fondo cassa al 1° gennaio	(+)	
	RISCOSSIONI	(+)	
	PAGAMENTI	(-)	
	<b>SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE</b>	<b>(=)</b>	
residui	RESIDUI ATTIVI	(+)	
	RESIDUI PASSIVI	(-)	
Fondo pluriennale vincolato di spesa	<b>FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE CORRENTI</b>	<b>(-)</b>	
	<b>FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE IN CONTO CAPITALE</b>	<b>(-)</b>	
	<b>RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE (A)</b>	<b>(=)</b>	

96

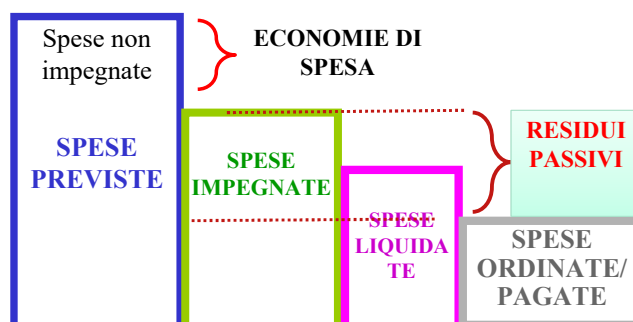


## Residui attivi (Art. 189) e residui passivi

Visivamente possiamo rappresentare i **residui attivi** con il seguente diagramma.



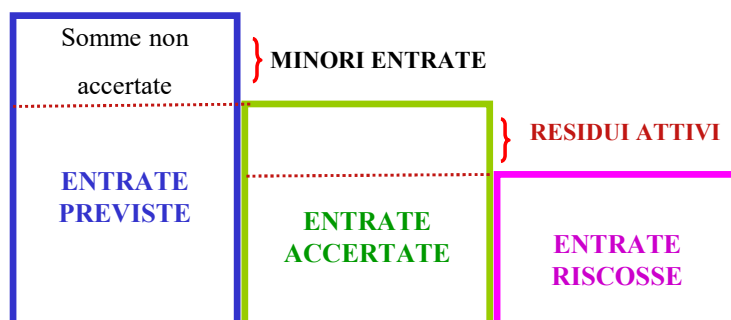
Visivamente possiamo rappresentare i **residui passivi** con il seguente diagramma.



97

## Residui attivi (Art. 189)

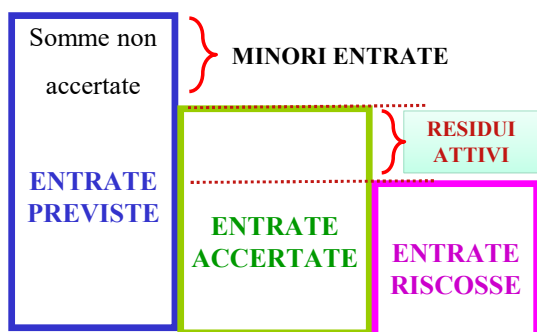
Visivamente possiamo rappresentare i **residui attivi** con il seguente diagramma.



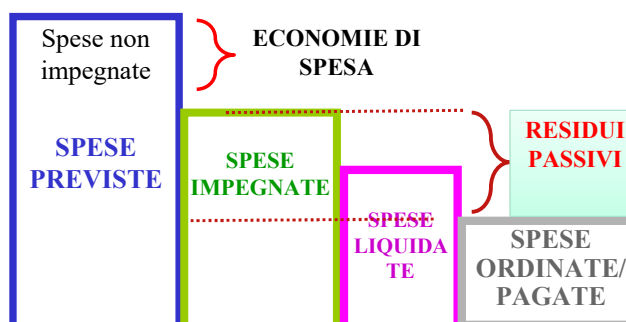
98

## Residui attivi (Art. 189) e residui passivi

Visivamente possiamo rappresentare i **residui attivi** con il seguente diagramma.



Visivamente possiamo rappresentare i **residui passivi** con il seguente diagramma.



99

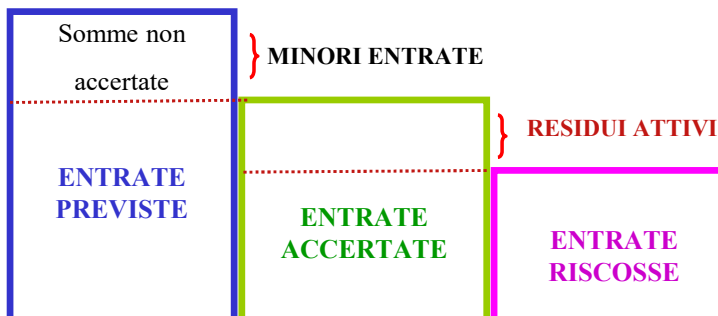
## Residui

Si tratta di una partita che **non ha un obiettivo riscontro finanziario** (Corte costituzionale *Sentenza n. 49/2018*)

- Verifica annuale nel RIACCERTAMENTO ORDINARIO

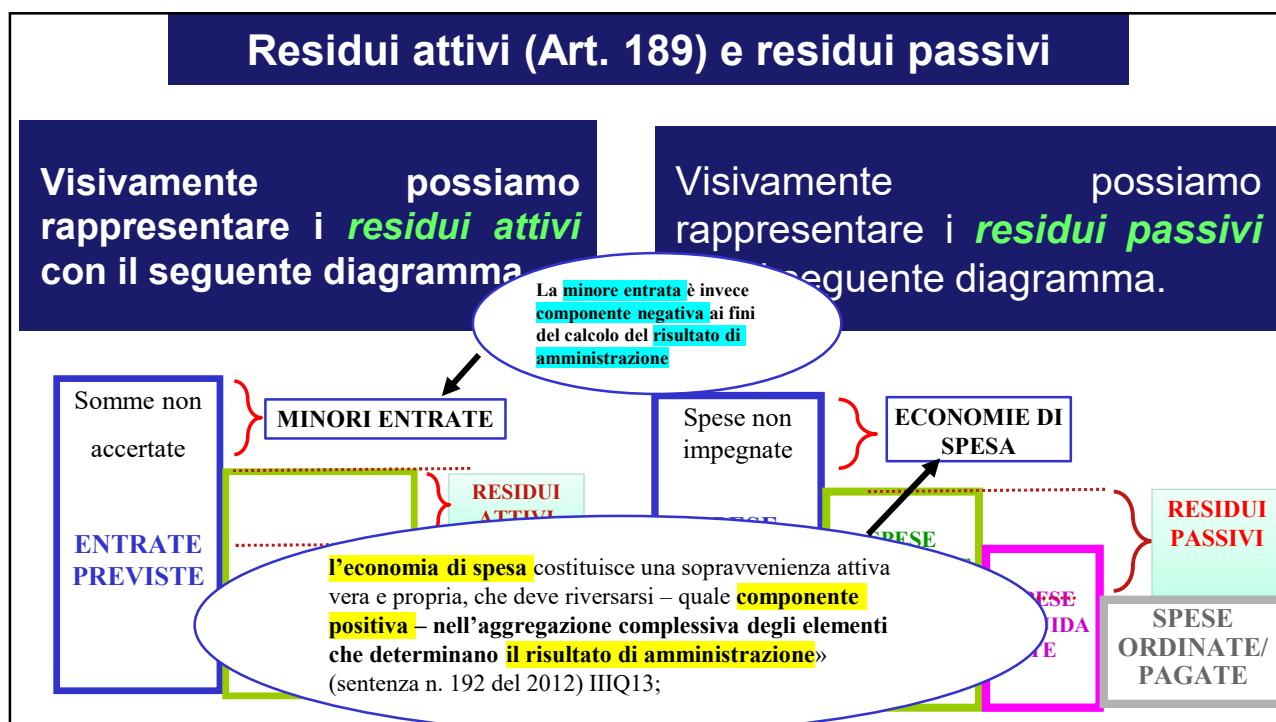
gli **avanzi di amministrazione** degli enti territoriali, (...) devono essere **assoggettati a una rigorosa verifica in sede di rendiconto** (Corte Cost. sent. 101/2018)

**Residui attivi (Art. 189)**



Corte cost. 6/2017 :la fisiologia del rapporto tra transazioni attive e passive di un ente territoriale è nel senso di una sostanziale compensazione delle relative diacronie nel corso di un intero anno finanziario: è vero che può «esistere, come è ovvio, una discrasia [...] tra l'esercizio in cui matura giuridicamente l'esigibilità del credito, rilevante ai fini dell'accertamento, e l'esercizio in cui si incassa, in tutto o in parte, il relativo importo» (sentenza n. 213 del 2008), ma è altresì vero che tale fenomeno riguarda sia la gestione delle spese che delle entrate, di tal che i due dialettici fenomeni tendono a compensarsi.

100



101

## IL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

*Il fondo pluriennale vincolato serve a garantire gli equilibri del bilancio nei periodi intercorrenti tra l'acquisizione delle risorse ed il loro impiego. E' costituito da risorse accertate, destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ed esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata (allegato 4/1, punto 9.8, del d.lgs. n. 118 del 2011).*

Corte cost. 6/2017

Tiziano Tessaro-riproduzione riservata

102

## Il Fondo Pluriennale Vincolato (FPV)

Saldo finanziario costituito da  
risorse già accertate

e destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente  
già impegnate,

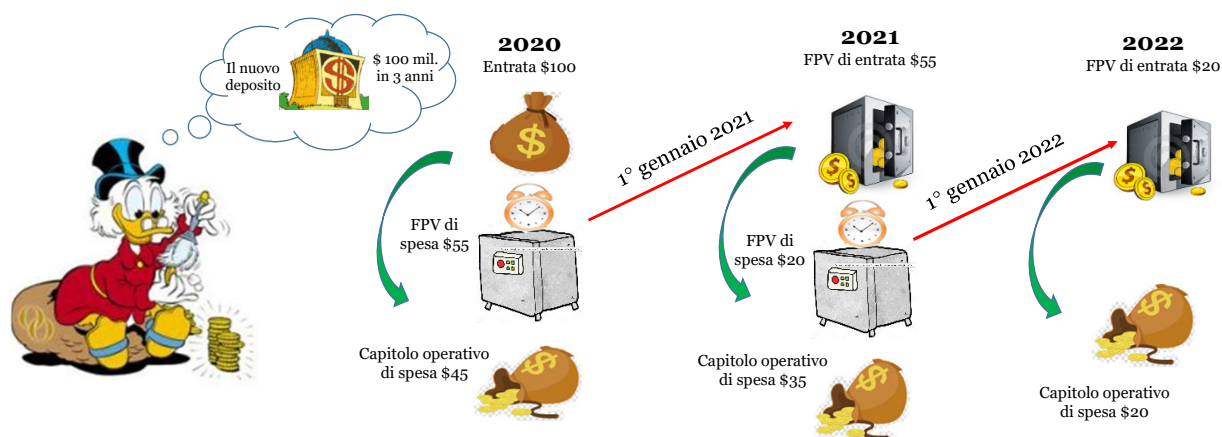
ma esigibili in esercizi successivi  
a quello in cui è accertata l'entrata.

Tiziano Tessaro

103

103

Strumento per far fronte a discrasie temporali tra entrate e spese (per esempio nel caso di investimenti pluriennali finanziati per intero nel primo esercizio).



### CRONOPROGRAMMA DELL'OPERA

ESERCIZIO 2020 \$ 45 MIL. - ESERCIZIO 2021 \$ 35 MIL. - ESERCIZIO 2022 \$ 20 MIL.

Tiziano Tessaro

104

104

## Prospetti estratti dal DM 12 ottobre 2021

### Allegato a) Risultato di amministrazione

#### PROSPETTO DIMOSTRATIVO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

		GESTIONE		
		RESIDUI	COMPETENZA	TOTALE
Fondo cassa al 1° gennaio				0,00
RISCOSSIONI	(+)	0,00	0,00	0,00
PAGAMENTI	(-)	0,00	0,00	0,00
SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			0,00
PAGAMENTI per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre	(-)			0,00
FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			0,00
RESIDUI ATTIVI	(+)	0,00	0,00	0,00
di cui derivanti da accertamenti di tributi effettuati sulla base della stima del dipartimento delle finanze				0,00
RESIDUI PASSIVI	(-)	0,00	0,00	0,00
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE CORRENTI <sup>(1)</sup>	(-)			0,00
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE IN CONTO CAPITALE <sup>(2)</sup>	(-)			0,00
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE .... (A) <sup>(3)</sup>	(=)			0,00

105

PROSPETTO DIMOSTRATIVO DEL RIS	ULTATO DI AMMINISTRAZIONE			
		GESTIONE		
		RESIDUI	COMPETENZA	TOTALE
Fondo cassa al 1° gennaio	(+)			0,00
RISCOSSIONI	(+)	0,00	0,00	0,00
PAGAMENTI	(-)	0,00	0,00	0,00
SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			0,00
PAGAMENTI per azioni esecutive non				
regolarizzate al 31 dicembre	(-)			0,00
FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			0,00
RESIDUI ATTIVI	(+)	0,00	0,00	0,00
di cui derivanti da accertamenti di tributi				
effettuati sulla base della stima del				
dipartimento delle finanze				0,00
RESIDUI PASSIVI	(-)	0,00	0,00	0,00
FPV PER SPESE CORRENTI	(-)			0,00
FPV PER SPESE IN CONTO CAPITALE	(-)			0,00
<b>RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE</b>				
<b>AL 31 DICEMBRE (A)</b>	<b>(=)</b>			<b>0,00</b>

106

## Le norme relative al risultato di amministrazione



### ART.186 TUEL

1. Il risultato contabile di amministrazione è accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso ed è pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi.

Tale risultato non comprende le risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi, rappresentate dal fondo pluriennale vincolato determinato in spesa del conto del bilancio.

1-bis. In occasione dell'approvazione del bilancio di previsione è determinato l'importo del risultato di amministrazione presunto dell'esercizio precedente cui il bilancio si riferisce.

### Art. 187 del Tuel

1. Il risultato di amministrazione è **distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati.** (...)

Nel caso in cui **il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a se stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188.**

TIZIANO TESSARO- RIPRODUZIONE RISERVATA

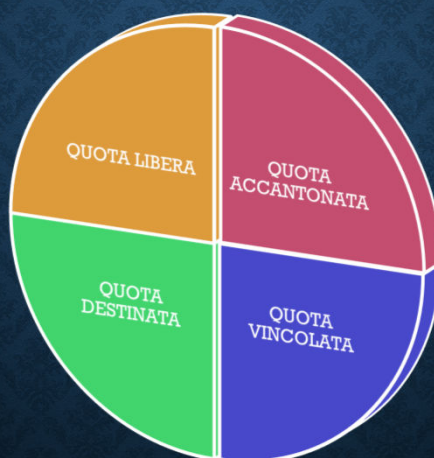
107

## RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE (ART.187 TUEL)

### Art. 187 del Tuel

1. Il risultato di amministrazione è **distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati.** (...)

Nel caso in cui **il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a se stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188.**



108



## Composizione del risultato di amministrazione al 31 dicembre

Parte accantonata

Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12 Fondo passività potenziali al 31/12  
(fondo rischi spese legali, indennità fine mandato sindaco, ecc.)

Totale parte accantonata (B)

Parte vincolata

Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili Vincoli derivanti da trasferimenti Vincoli derivanti  
dalla contrazione di mutui Vincoli formalmente attribuiti dall'ente Altri vincoli

Totale parte vincolata (C)

Parte destinata agli investimenti

Totale parte destinata agli investimenti (D)

Totale parte disponibile (E=A-B-C-D)

Se E < 0, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione come  
disavanzo da ripianare

111

## LA SCOMPOSIZIONE DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

LA COMPOSIZIONE DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE 2018 (A)<sup>(2)</sup>

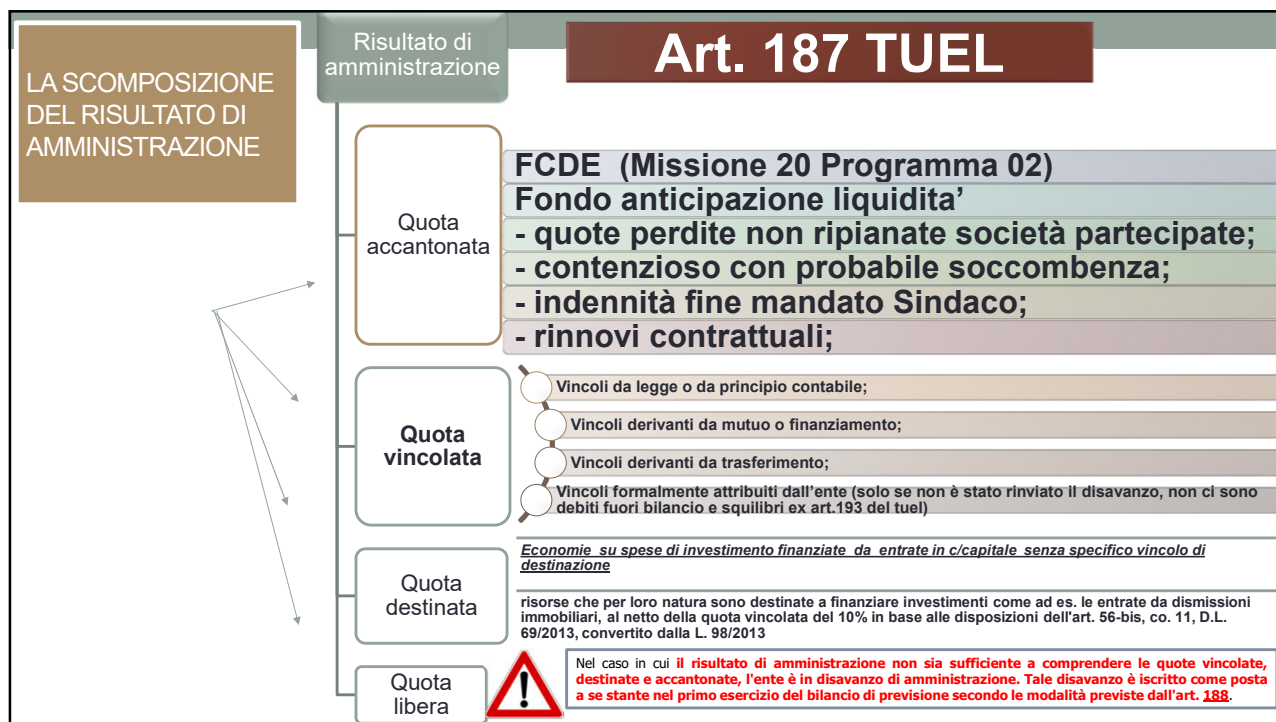
900,00

Composizione del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2018:

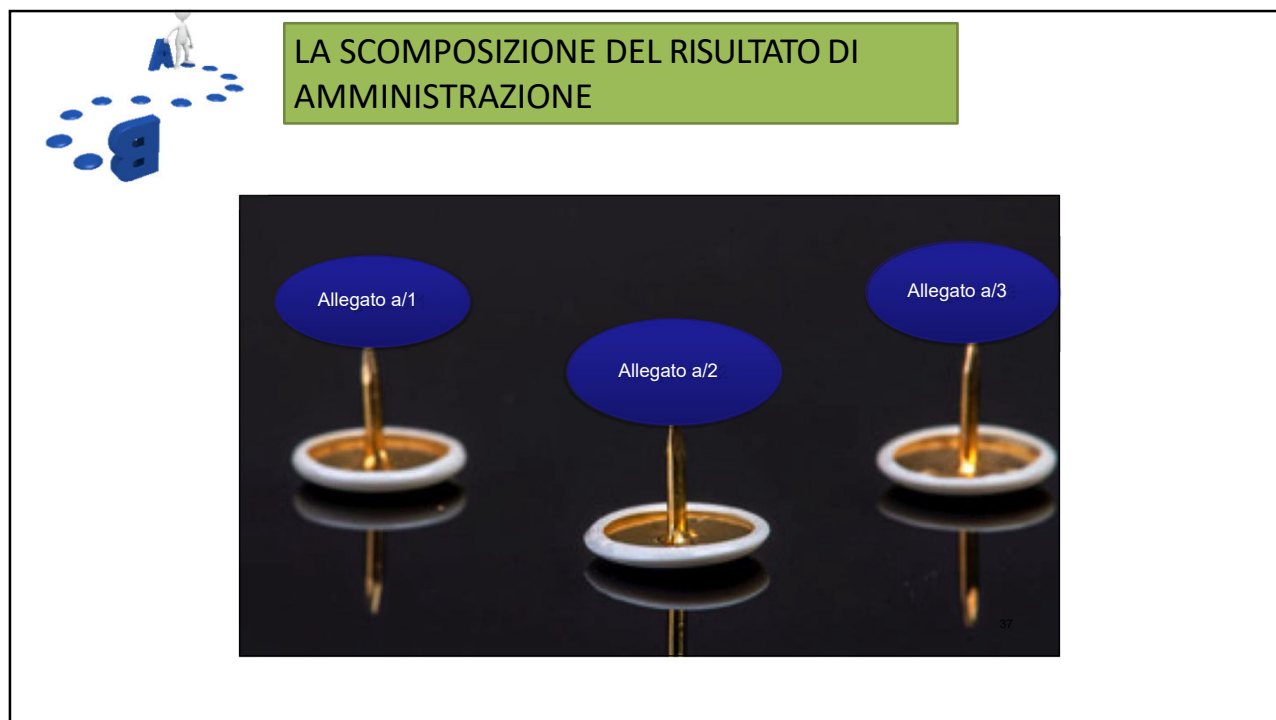
Parte accantonata (3)				
Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/2018. (4)				330,00
Fondo anticipazioni liquidità				75,00
Fondo perdite società partecipate				
Fondo contenzioso				45,00
Altri accantonamenti				
			Totale parte accantonata (B)	450,00
Parte vincolata				
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili				10,00
Vincoli derivanti da trasferimenti				20,00
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui				
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente				80,00
Altri vincoli				
			Totale parte vincolata (C)	110,00
Parte destinata agli investimenti				
			Totale parte destinata agli investimenti (D)	75,00
			Totale parte disponibile (E=A-B-C-D)	265,00
			F) di cui Disavanzo da debito autorizzato e non contratto(5)	0,00
			Se E è negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione come disavanzo da ripianare (6)	

112





113



114

LA SCOMPOSIZIONE DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE  
ALLEGATO A/2) RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE - QUOTE VINCOLATE

Cap. di entrata	Descr.	Capitolo di spesa corrente	Descr.	Risorse vinc. nel risultato di amministrazione al 1/1/2019 <sup>1</sup>	Risorse vincolate applicate al bilancio dell'esercizio 2019	Stato vincolate accantonate nell'esercizio 2019	Impegni eserc. 2019 finanziati da entrate vincolate accertate nell'esercizio o da quote vincolate del risultato di amministrazione	Fondazioni vinc. al 31/12/2019 finanziati da entrate vincolate accertate nell'esercizio o da quote vincolate del risultato di amministrazione	Cancellazione di residui attivi vincolati <sup>2</sup> o eliminazione del vincolo su quote del risultato di amministrazione (1) e cancellazione di residui passivi finanziati da risorse vincolate (1) (gestione dei residui)	Cancellazione nell'esercizio 2019 di impegni finanziari del fondo pluriennale vincolato dopo l'approvazione del rendiconto dell'esercizio 2019 non reimpegnati nell'esercizio 2019	Risorse vincolate nel bilancio al 31/12/2019	Risorse vincolate nel risultato di amministrazione al 31/12/19
				(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)=(b)-(c)-(d)-(e)-(f)-(g)	(i)=(a)-(h)
Vincoli derivanti dalla legge												
E301	Sanzioni per violazioni del codice della strada	S301	Prevenzione randagismo	10,00	10,00	10,00	15,00	-	-	-	5,00	5,00
Totale vincoli derivanti dalla legge (I/1)				10,00		10,00	15,00	-	-	-	5,00	5,00
Vincoli derivanti da Trasferimenti												
E201	Trasferimenti regionali servizi sociali	S201	Ricoveri obbligatori portatori di handicap	20,00	20,00	70,00	75,00	-	-	-	15,00	15,00
Totale vincoli derivanti da trasferimenti (I/2)				20,00		70,00	75,00	-	-	-	15,00	15,00
Totale vincoli derivanti da finanziamenti (I/3)				-		-	-	-	-	-	-	-
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente												
E101	Imposta di soggiorno	S103	Manutenzione ordinaria	-	80,00	10,00	-	-	-	-	90,00	10,00
Totale vincoli formalmente attribuiti dall'ente (I/4)				-		10,00	-	-	-	-	90,00	10,00
Totale altri vincoli (I/5)				-		-	-	-	-	-	-	-
Totale risorse vincolate (I)=(I/1+I/2+I/3+I/4+I/5)				30,00		90,00	90,00	-	-	-	110,00	30,00

Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

115

LA SCOMPOSIZIONE DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE  
ALLEGATO A/1) RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE - QUOTE ACCANTONATE

ELENCO ANALITICO DELLE RISORSE ACCANTONATE NEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE (*)						
Capitolo di spesa	descrizione	Risorse accantonate al 1/1/2019 <sup>1</sup>	Risorse accantonate applicate al bilancio dell'esercizio 2019 (con segno -)	Risorse accantonate stanziata nella spesa del bilancio dell'esercizio 2019	Variazione accantonamenti effettuata in sede di rendiconto 2019 (con segno +/-) <sup>2</sup>	Risorse accantonate nel risultato di amministrazione al 31/12/2019
		(a)	(b)	(c)	(d)	(e)=(a)-(b)-(c)-(d)
Fondo anticipazioni liquidità						
S 501	Fondo anticipazione di liquidità	75,00	-75	72	0	72
Totale Fondo anticipazioni liquidità		75	-75	72	0	72
Fondo contenzioso						
S 502	Fondo rischi contenzioso	45,00	0	5	0	50
Totale Fondo contenzioso		45	0	5	0	50
Fondo crediti di dubbia esigibilità <sup>3</sup>						
S 503	Fidej. di parte corrente	330,00	0	150	-100	380
Totale Fondo crediti di dubbia esigibilità		330	0	150	-100	380
Altri accantonamenti <sup>4</sup>						
Totale Altri accantonamenti		0	0	0	0	0
Totale		450	-75	227	-100	502

Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

116

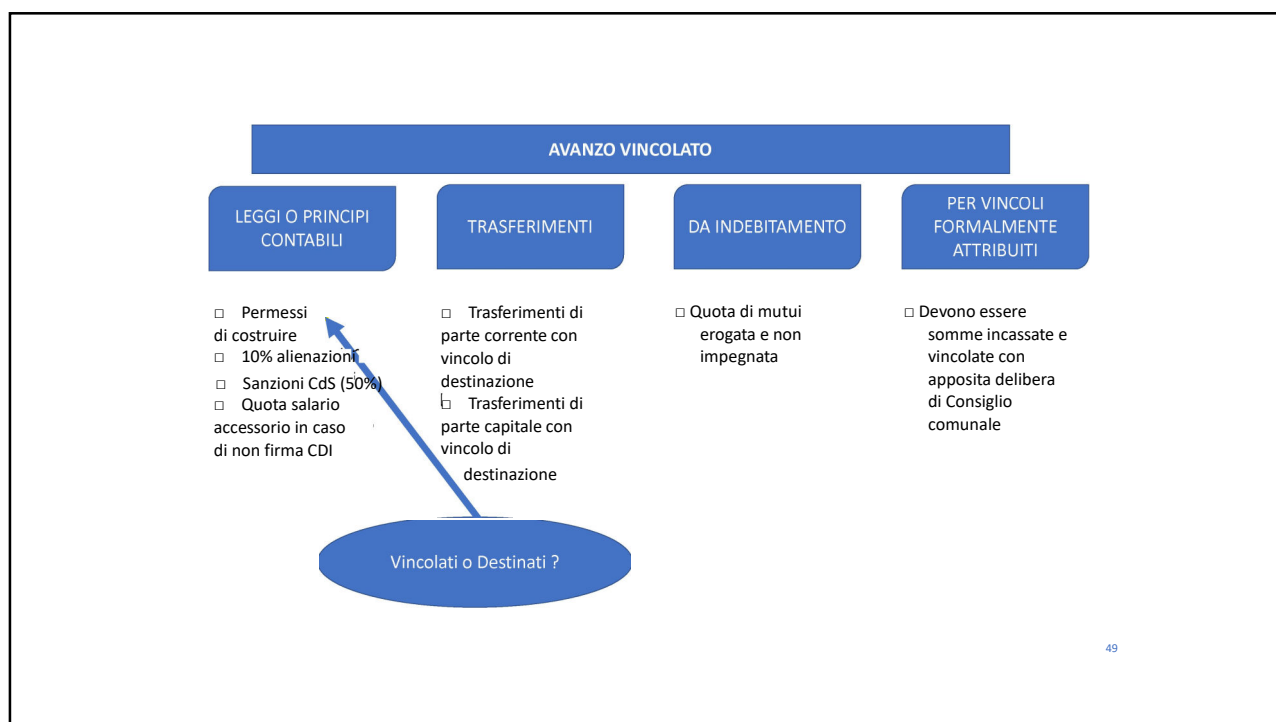
LA SCOMPOSIZIONE DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE									
ALLEGATO A/3) RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE - QUOTE DESTINATE									
Capitolo di entrata	Descriz.	Capitolo di spesa	Descriz.	Risorse destinate agli investim. al 1/1/2019	Entrate destinate agli investimenti accertate nell'esercizio 2019	Impegni exerc. 2019 finanziati da entrate destinate accertate nell'esercizio o da quote destinate del risultato di amministrazione*	Fondo plurien. vinc. al 31/12/2019 finanziato da entrate destinate accertate nell'esercizio o da quote destinate del risultato di amministrazione	Cancellazione di residui attivi costituiti da risorse destinate agli investimenti <sup>(*)</sup> o eliminazione della destinazione su quote del risultato di amministrazione <sup>(*)</sup> e cancellazione di residui passivi finanziati da risorse destinate agli investimenti <sup>(*)</sup> (gestione dei residui)	Risorse destinate agli investim. al 31/12/2019
				(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)=(a) + (b) - (c) - (d) - (e)
E201	Trasferimento regionale c'investimenti	S202	Manutenzione straordinaria	75,00	40	40	0	0	75
Totale				75	40	40	0	0	75

117

Composizione del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2019		
Parte accantonata		
Fondo crediti di dubbia esigibilità	TOTALE COLONNA E PROSPETTO A.1	2.143.000,00
Fondo anticipazioni liquidità		0,00
Fondo perdite società partecipate		0,00
Fondo contenzioso		340.031,00
Altri accantonamenti		127.238,74
	Totale parte accantonata (B)	2.612.269,74
Parte vincolata	TOTALE COLONNA I PROSPETTO A.2	140.761,04
Vincoli derivanti dalla legge		72.324,97
Vincoli derivanti da Trasferimenti		0,00
Vincoli derivanti da finanziamenti		17.000,00
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente		8.808,57
Altri vincoli	TOTALE COLONNA F PROSPETTO A.3	238.894,58
Parte destinata agli investimenti	Totale parte vincolata (C)	490.042,36
	Totale parte destinata agli investimenti (D)	490.042,36
	E) Totale parte disponibile (E=A-B-C-D)	1.627.374,90

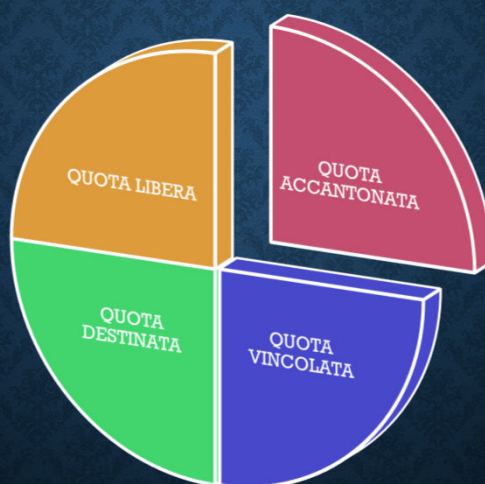
Se E è negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione dell'esercizio successivo (5)

118



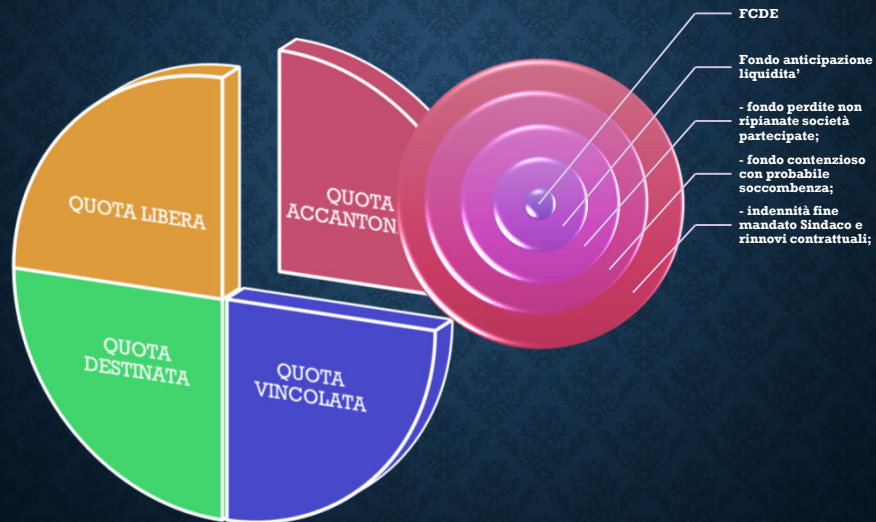
119

## LE QUOTE ACCANTONATE (ART.187 TUEL)



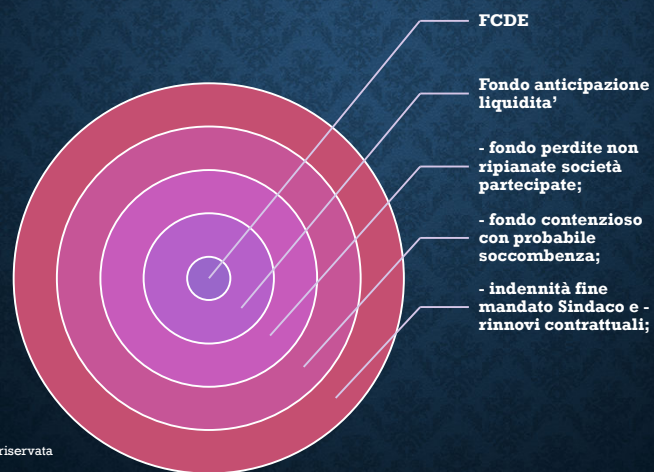
120

## LE QUOTE ACCANTONATE (ART.187 TUEL)



121

## LE QUOTE ACCANTONATE (ART.187 TUEL)



Tiziano Tessaro- riproduzione riservata

122

**COMPOSIZIONE DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE**

Art.187 Tuel

Art. 187 del Tuel  
1. Il risultato di amministrazione è **distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati.** (...)



Quota accantonata	
1	FCDE (Missione 20 Programma 02)
	Fondo anticipazione liquidita'
	- quote perdite non ripianate società partecipate;
	- contenzioso con probabile soccombenza;
	- indennità fine mandato Sindaco;
	- rinnovi contrattuali;
Quota vincolata	
2	Vincoli da legge o da principio contabile;
	Vincoli derivanti da mutuo o finanziamento;
	Vincoli derivanti da trasferimento;
	Vincoli formalmente attribuiti dall'ente (solo se non è stato rinviato il disavanzo, non ci sono debiti fuori bilancio e squilibri ex art.193 del tuel)
Quota destinata	
3	<i>Economie su spese di investimento finanziate da entrate in c/capitale senza specifico vincolo di destinazione</i>
	risorse che per loro natura sono destinate a finanziare investimenti come ad es. le entrate da dismissioni immobiliari, al netto della quota vincolata del 10% in base alle disposizioni dell'art. 56-bis, co. 11, D.L. 69/2013, convertito dalla L. 98/2013
Quota libera	
 <p>Nel caso in cui il <b>risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate</b>, l'ente è in <b>disavanzo di amministrazione</b>. Tale disavanzo è iscritto come posta a se stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'<b>art. 188</b>.</p>	

Tiziano Tessaro

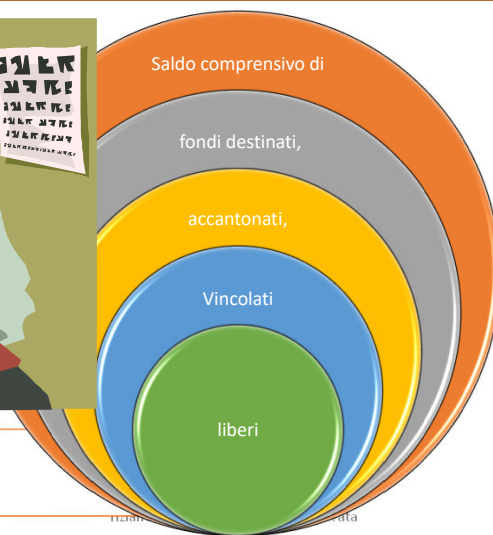
123

Tiziano Tessaro

# IL CONTROLLO DELL'ORGANO DI REVISIONE SULLE QUOTE ACCANTONATE E VINCOLATE

124

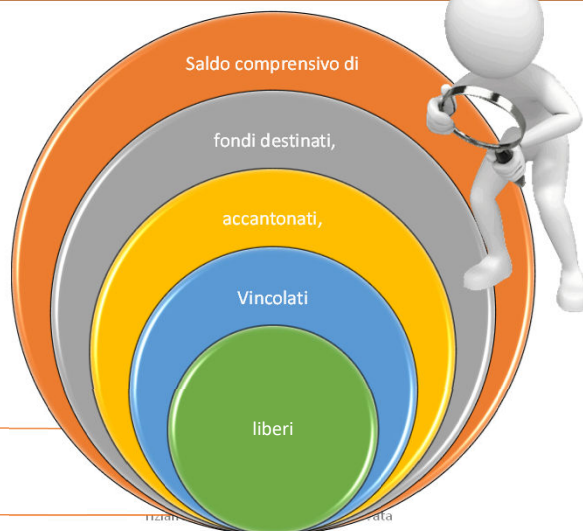
NECESSITA' DI INDAGINE E DI VERIFICA PUNTUALE DELLE SINGOLE QUOTE DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE



Dopo l'armonizzazione

125

NECESSITA' DI INDAGINE E DI VERIFICA PUNTUALE DELLE SINGOLE QUOTE DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE



Dopo l'armonizzazione

126

UNDICESIMO CORRETTIVO

## NECESSARIA CORRELAZIONE TRA FONDI E CAPITOLI

Necessaria indicazione dei capitoli

**Corte cost. 6/2017: la fisiologia del rapporto tra transazioni attive e passive di un ente territoriale è nel senso di una sostanziale compensazione delle relative diacronie nel corso di un intero anno finanziario: è vero che può «esistere, come è ovvio, una discrasia [...] tra l'esercizio in cui matura giuridicamente l'esigibilità del credito, rilevante ai fini dell'accertamento, e l'esercizio in cui si incassa, in tutto o in parte, il relativo importo» (sentenza n. 213 del 2008), ma è altresì vero che tale fenomeno riguarda sia la gestione delle spese che delle entrate, di tal modo che i due dialettici fenomeni tendono a compensarsi.**

**Occorre cioè l'individuazione specifica ed analitica dei crediti e delle relative scadenze che dovrebbero compensare tali operazioni (in senso conforme, sul riflesso invalidante di singole poste nei confronti dell'intero bilancio, sentenze n. 279 del 2016, n. 266 e n. 250 del 2013).**

destinate del bilancio.

La mancata indicazione del capitolo è ammessa in ipotesi ben definite dal principio e non può essere generalizzata

Tiziano Tessaro

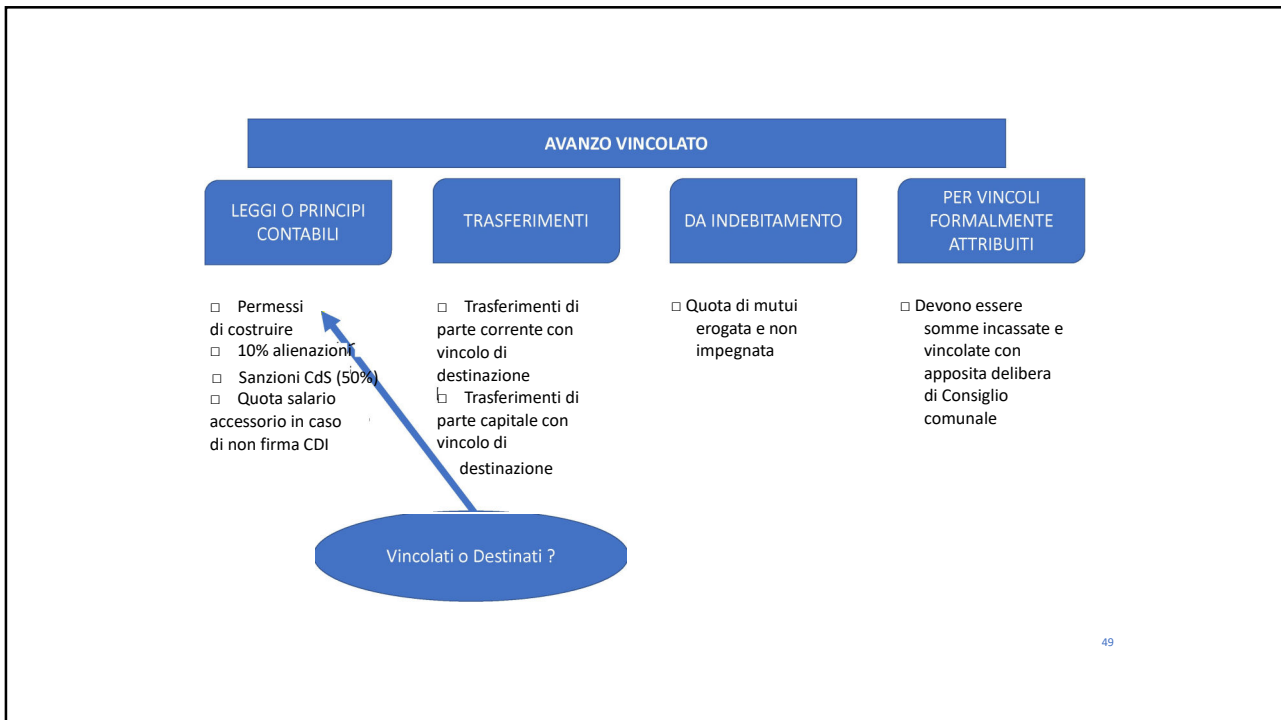
127

Composizione del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2019		
<b>Parte accantonata</b>		
Fondo crediti di dubbia esigibilità	2.145.000,00	<div style="text-align: center; border: 2px solid blue; border-radius: 50%; padding: 10px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> <b>TOTALE COLONNA E PROSPETTO A.1</b> </div>
Fondo anticipazioni liquidità	0,00	
Fondo perdite società partecipate	0,00	
Fondo contenzioso	340.031,00	
Altri accantonamenti	127.238,74	
<b>Totale parte accantonata (B)</b>	<b>2.612.269,74</b>	
<b>Parte vincolata</b>		
Vincoli derivanti dalla legge	140.761,04	<div style="text-align: center; border: 2px solid blue; border-radius: 50%; padding: 10px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> <b>TOTALE COLONNA I PROSPETTO A.2</b> </div>
Vincoli derivanti da Trasferimenti	72.324,97	
Vincoli derivanti da finanziamenti	0,00	
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	17.000,00	
Altri vincoli	8.808,57	
<b>Totale parte vincolata (C)</b>	<b>238.894,58</b>	
<b>Parte destinata agli investimenti</b>	<b>490.042,36</b>	<div style="text-align: center; border: 2px solid blue; border-radius: 50%; padding: 10px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> <b>TOTALE COLONNA F PROSPETTO A.3</b> </div>
<b>Totale parte destinata agli investimenti (D)</b>	<b>490.042,36</b>	
<b>E) Totale parte disponibile (E=A-B-C-D)</b>	<b>1.627.374,90</b>	

Se E è negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione dell'esercizio successivo (5)

128





129

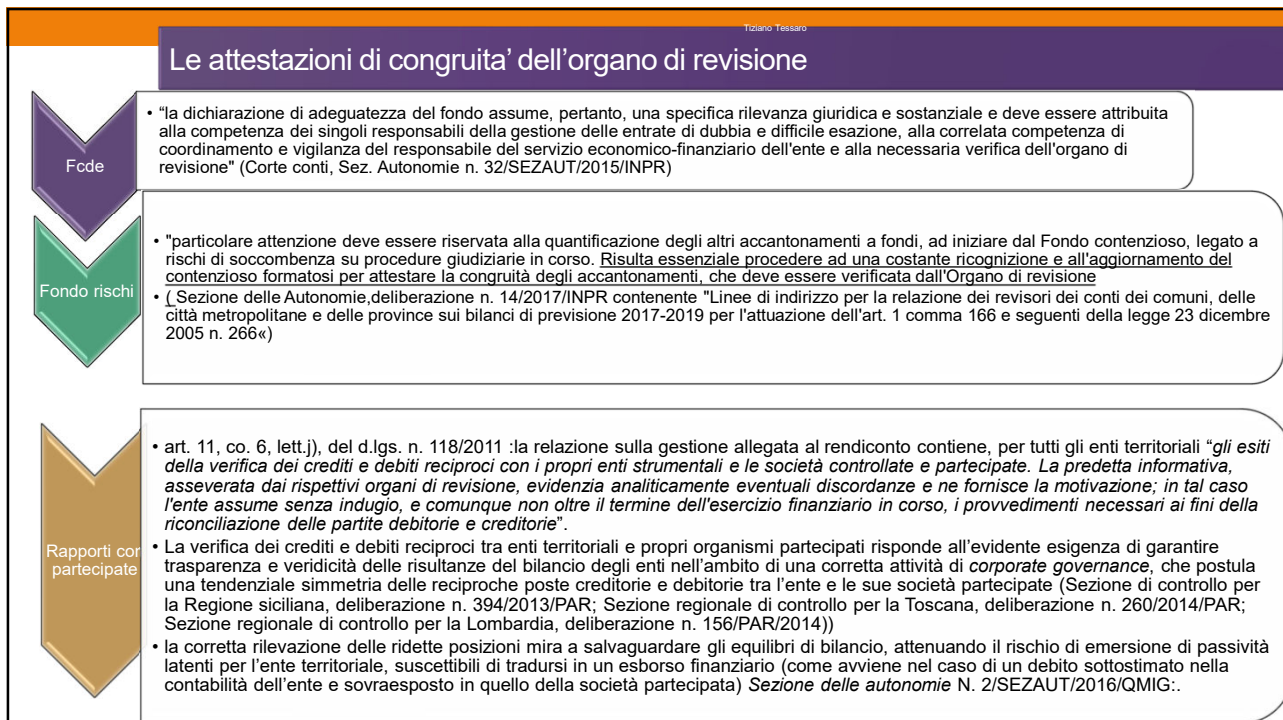
Tiziano Tessaro

## LE QUOTE ACCANTONATE E IL RUOLO DELL'ORGANO DI REVISIONE

130



131



132

## trasparenza e attendibilità del risultato di amministrazione (art.187 TUEL)

Quota  
accantonata

FCDE

Fondo perdite non ripianate  
società partecipate;  
fondo contenzioso con probabile  
soccumbenza;

Attestazione  
congruità  
organo di  
revisione

- Il principio di attendibilità è considerato dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali tra i postulati del sistema di bilancio, che considerano un'informazione contabile attendibile quella "scevrata da errori e distorsioni rilevanti" per cui "tutte le valutazioni devono essere sostenute da accurate analisi degli andamenti storici o, in mancanza, da altri idonei ed obiettivi parametri di riferimento, nonché da fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse", inoltre, "l'oggettività degli andamenti storici e dei suddetti parametri di riferimento, ad integrazione di quelli eventualmente previsti dalle norme, consente di effettuare razionali e significative comparazioni nel tempo e nello spazio e, a parità di altre condizioni, di avvicinarsi alla realtà con un maggior grado di approssimazione" (Post. 53-55).
- Pertanto, gli andamenti storici costituiscono uno dei necessari parametri di giudizio dell'attendibilità.
- Il giudizio di attendibilità deve ispirarsi a principi di ragionevolezza e proporzionalità, il che implica anche la possibilità di prevedere una percentuale di tolleranza di errore nelle previsioni.
- Questo concetto è espresso nel postulato della significatività e rilevanza (Post. nn. 49-52) secondo il quale "errori, semplificazioni e arrotondamenti sono tecnicamente inevitabili e trovano il loro limite nel concetto di rilevanza; essi cioè non devono essere di portata tale da avere un effetto rilevante sui dati del sistema di bilancio e sul loro significato per i destinatari".

CORTE DEI CONTI SSRR in speciale composizione Sentenza n. 25/2016/EL

133

Titolo Teoria contabile

sentenza n. 70 del 2012 e sent. n. 192/2012, punto 6 del Considerato in diritto)

l'entità degli  
accantonamenti

a condizione che le  
pertinenti risorse correlate  
siano effettive e congruenti

concorrono a proteggere  
la tenuta degli equilibri di  
bilancio, l'equilibrio  
tendenziale e la loro  
combinazione in corso di  
esercizio

134

# LE QUOTE VINCOLATE E IL RUOLO DELL'ORGANO DI REVISIONE

135

## La distinzione delle somme vincolate :Sezione Autonomie deliberazione 31/2015

- b) *Con riferimento alle entrate vincolate, occorre distinguere tra entrate vincolate a destinazione specifica, individuate dall'art. 180, comma 3, lett. d) del TUEL; entrate vincolate ai sensi dell'art. 187, comma 3 ter, lett. d); entrate con vincolo di destinazione generica. Solo per le prime opera la disciplina prevista dagli artt. 195 e 222 del TUEL, per quanto riguarda la loro utilizzabilità in termini di cassa. Dette risorse devono essere puntualmente rilevate sia per il controllo del loro utilizzo, sia per l'esatta determinazione dell'avanzo vincolato. Pertanto le entrate vincolate di cui all'art. 180, comma 3, lettera d) possono essere utilizzate, in termini di cassa, anche per il finanziamento di spese correnti, previa apposita deliberazione della giunta, per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria disponibile ai sensi dell'articolo 222, e cioè entro il limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate accertate nel penultimo anno precedente, afferenti ai primi tre titoli di entrata del bilancio (salvo quanto previsto per gli enti in dissesto dal comma 2 bis del medesimo articolo). I relativi movimenti di utilizzo e di reintegro sono oggetto di registrazione contabile secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria (cfr. d. lgs. n. 118/2011, all. 4-2, punto 10.2). L'utilizzo di somme vincolate riduce di pari misura il ricorso alle anticipazioni di tesoreria. L'esistenza in cassa di somme vincolate comporta che siano prioritariamente utilizzate, nei limiti e con le modalità anzi dette, prima di far ricorso ad anticipazioni di tesoreria.*
- c) *Le entrate non gravate dai vincoli sopra indicati confluiscono nella cassa generale e sono utilizzabili per le correnti esigenze di pagamento. Il ricorso costante a somme derivanti da risorse destinate ad investimento per il pagamento di spese ordinarie, con la mancata realizzazione di programmi per mancanza di liquidità, o il formarsi di debiti, per spese impegnate ma non pagate perché le risorse vincolate non sono state ripristinate, potrebbe, nella valutazione d'insieme, costituire significativo sintomo di una criticità (così come, peraltro, anche il ripetuto impiego delle anticipazioni di tesoreria potrebbe essere rivelatore di una crisi finanziaria strutturale) da segnalare per l'adozione delle idonee misure correttive.*

136

## sezione Autonomie deliberazione 31/2015

*“il regime vincolistico della gestione di cassa (...) è caratterizzato dall’eccezionalità delle ipotesi, che devono essere circoscritte a quelle indicate dall’art. 180, comma 3, lett. d) e dall’art. 185, comma 2, lett. i)” del TUEL.*

### 180, comma 3, lett. d)

- gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti;

### 185, comma 2, lett. i)

- il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione stabiliti per legge o relativi a trasferimenti o ai prestiti

Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

137

## LE CONSEGUENZE DELLA NECESSARIA DISTINZIONE (SEZIONE AUTONOMIE DELIBERAZIONE 31/2015)

• entrate vincolate a destinazione specifica, individuate dall’art. 180, comma 3, lett. d) del Tuel;

Rilevante per la disciplina prevista dagli artt. 195 (utilizzo di entrate vincolate) per quanto riguarda la LORO **UTILIZZABILITÀ IN TERMINI DI CASSA.**

rilevante per L’ESATTA DETERMINAZIONE DELL’AVANZO VINCOLATO

L’utilizzo di somme vincolate riduce di pari misura il ricorso alle anticipazioni di tesoreria. La consistenza in cassa di somme vincolate è determinata dal bilancio di esercizio e deve essere utilizzata, nei limiti e con le modalità anzidette, prima di far ricorso ad anticipazioni di tesoreria.

Tiziano

• entrate vincolate ai sensi dell’art. 187, comma 3 ter, lett. d);

d) derivanti da entrate accertate straordinarie, non aventi natura ricorrente, cui l’amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione.

è il Consiglio competente ad attribuire lo specifico vincolo di destinazione attraverso un’esplicita e specifica deliberazione (sezione autonomie Corte dei conti del. 3/2018)

E’ possibile attribuire un vincolo di destinazione alle entrate straordinarie non aventi natura ricorrente accertate e riscosse se l’ente non ha rinviiato la copertura del disavanzo di amministrazione agli esercizi successivi provvedute nel corso dell’esercizio alla copertura di tutti gli eventuali debiti fuori bilancio.

Corte cost. n. 279 del 2016: le condizioni della deroga al principio dell’unità

138

## Le conseguenze ai fini dell'art 195 del Tuel (utilizzo delle giacenze vincolate)



Tiziano Tessaro- riproduzione riservata

139

### Art. 195 del Tuel

- *Gli enti locali, ad eccezione degli enti in stato di dissesto finanziario sino all'emanazione del decreto di cui all'articolo 261, comma 3, possono disporre l'utilizzo, in termini di cassa, delle entrate vincolate di cui all'art. 180, comma 3, lettera d) per il finanziamento di spese correnti, anche se provenienti dall'assunzione di mutui con istituti diversi dalla Cassa depositi e prestiti, per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria disponibile ai sensi dell'articolo 222. I movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate di cui all'art. 180, comma 3, sono oggetto di registrazione contabile secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria.*
- 2. *L'utilizzo di entrate vincolate presuppone l'adozione della deliberazione della giunta relativa all'anticipazione di tesoreria di cui all'articolo 222, comma 1, e viene deliberato in termini generali all'inizio di ciascun esercizio ed è attivato dall'ente con l'emissione di appositi ordinativi di incasso e pagamento di regolazione contabile.*

### Art. 222 del Tuel

- Il tesoriere, su richiesta dell'ente corredata dalla deliberazione della giunta, concede allo stesso anticipazioni di tesoreria, entro il limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate accertate nel penultimo anno



140

## RAPPORTO FRA ANTICIPAZIONE DI TESORERIA ED ENTRATE VINCOLATE (SEZIONE DELLE AUTONOMIE DELLA CORTE DEI CONTI DELIBERAZIONE N. 31 DEL 9 NOVEMBRE 2015)

**l'utilizzo di entrate vincolate**

riduce di pari misura il ricorso alle anticipazioni di tesoreria,

**il limite è dunque da intendersi unico.**

Tiziano Tessaro- riproduzione riservata

**le entrate vincolate sono da utilizzare prioritariamente**

rispetto all'anticipazione di tesoreria,

**questa preferenza è da ricondurre ad esigenze**

- di ordine pubblicistico, per evitare agli enti gli oneri (gli interessi) derivanti dall'anticipazione di tesoreria,
- criterio della fungibilità dello strumento monetario

141

**LE CRITICITA' derivanti dall' utilizzo eccessivo delle giacenze vincolate**



Tiziano Tessaro- riproduzione riservata

142

## Le criticita' :Sezione Autonomie deliberazione 31/2015

- *Il ricorso costante a somme derivanti da risorse destinate ad investimento per il pagamento di spese ordinarie, con la mancata realizzazione di programmi per mancanza di liquidità, o il formarsi di debiti, per spese impegnate ma non pagate perché le risorse vincolate non sono state ripristinate, potrebbe, nella valutazione d'assieme, costituire significativo sintomo di una criticità (così come, peraltro, anche il ripetuto impiego delle anticipazioni di tesoreria potrebbe essere rivelatore di una crisi finanziaria strutturale) da segnalare per l'adozione delle idonee misure correttive.*

143

## Le criticita' :C. conti Sez. Riun. in s.c. n. 8/2018/EL

- *Costituisce una «grave irregolarità contabile [...] l'utilizzo per cassa di somme vincolate per l'intero esercizio 2015 "senza avere contezza dell'effettiva giacenza di cassa vincolata di partenza al 01.01.2015" atteso che l'Organo di revisione contabile dell'Ente aveva segnalato alla Sezione la mancata applicazione del disposto del punto 10.6 del principio contabile allegato 4/2 che, per effetto dell'introduzione del sistema di contabilità armonizzata, imponeva agli enti locali, all'avvio dell'esercizio 2015, di comunicare formalmente al proprio tesoriere l'importo degli incassi vincolati alla data del 31 dicembre 2014».*

144



## Le criticita' afferenti la gestione della liquidita'

### Corte cost 188/2014

- la **limitata** dell'anticipazione, consistente nel porre **limite ad eccessi discrezionali tra i flussi di entrata e quelli di cassa**, trova appunto il proprio limite nel preciso riferimento a tali situazioni, che devono essere puntualmente individuate e circoscritte nel tempo e nella misura, al fine di evitare che la funzione razionalizzante sconfini nell'arbitraria utilizzazione di un mezzo di copertura della spesa alternativo e non consentito dall'ordinamento. Pertanto, l'attivazione di tale facoltà deve trovare un parametro percentuale obiettivo nella dimensione delle entrate e uno specifico ancoraggio ad una situazione di sofferenza di cassa, (...)
- 4.2.–l'anticipazione di cassa è collegata in modo inscindibile con il servizio di tesoreria, alla cui razionalizzazione è geneticamente associata, in quanto **la mancanza di un adeguato ancoramento temporale tra flussi di spesa e di entrata**

### Corte cost 6/2017

- le **minacce più sensibili all'equilibrio dei bilanci pubblici**, ed in particolare a quello dei bilanci degli enti territoriali, vengono dalle problematiche giuridiche, estimatorie ed organizzative afferenti ai crediti e ai debiti, nonché dalla sovrastima – in sede previsionale – dei flussi finanziari di entrata.
- I due fenomeni sono strettamente collegati poiché, **se i crediti vengono sovrastimati e le entrate non vengono puntualmente accertate e riscosse, si crea uno sbilanciamento dei flussi finanziari con conseguente necessario ricorso alle anticipazioni di cassa e con produzione – in prospettiva pluriennale – di rilevanti disavanzi di amministrazione.**
- **A ben vedere, i richiamati fenomeni di sovrastima e di mancata riscossione delle entrate appartengono alla categoria delle gravi patologie finanziario-contabili**

145

## Corte dei conti Toscana Delibera n. 33 del 18 marzo 2022

- La Sezione rileva che la mancata considerazione, nella cassa vincolata dell'Ente, dei proventi da sanzioni pecuniarie al "Codice della Strada" (proventi che il Legislatore ha destinato alla realizzazione di specifici interventi che l'Ente deve individuare tra quelli elencati, in modo puntuale, dal comma 4 dell'art. 208 o dal comma 12-ter dell'art. 142) determina la non corretta e integrale contabilizzazione dei flussi di cassa relativi alle entrate a specifica destinazione, come invece previsto rispettivamente dall'art. 180 del Dlgs. n. 267/2000 (Tuel), per le modalità di riscossione, e dall'art. 195 del Tuel per il loro successivo utilizzo.
- Non permette di definire l'ammontare complessivo delle entrate vincolate nella destinazione e l'eventuale loro impiego per il pagamento di spese correnti nel corso dell'esercizio ai sensi dell'art. 195 del Tuel e non consente neanche la valutazione del rispetto dell'art. 222 del Tuel. Peraltro, l'irregolarità di che trattasi comporta, una non corretta rappresentazione del Fondo di cassa nel conto presentato dal tesoriere dell'Ente e allegato al rendiconto della gestione di cui all'art. 226 del Tuel.
- La non corretta e integrale contabilizzazione dei flussi di cassa rispetto alle componenti libera e vincolata non solo determina l'inosservanza dei principi contabili di attendibilità, veridicità e integrità del bilancio ma è anche suscettibile di incidere sulla corretta gestione dei flussi di cassa e sulla loro verificabilità. Infatti, l'assenza di una puntuale rappresentazione delle effettive consistenze della cassa libera e vincolata impedisce che vengano alla luce eventuali situazioni di precarietà del bilancio, quali quelle che conseguono al ripetuto o costante utilizzo di fondi vincolati per il pagamento di spese correnti, sintomo dell'impossibilità di finanziare le spese ordinarie con le risorse destinate alla generalità del bilancio.

146

## Il controllo secondo la dottrina tradizionale (Ugo Forti)

1 conoscenza della attività controllata (**l'oggetto**)

2 La verifica della Sezione regionale di controllo della Corte dei conti

3 provvedimenti che ne conseguono (**la misura**)

Tiziano Tessaro - riproduzione Tiziano Tessaro

147

## Principi attinenti il controllo finanziario

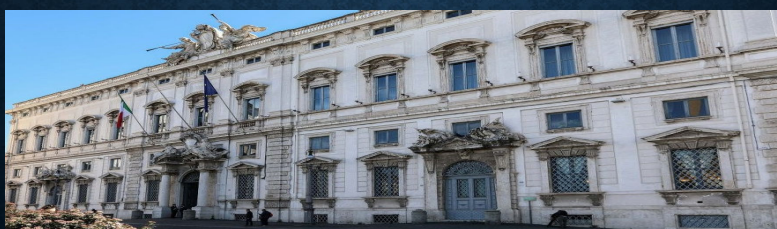
- il complesso dei fondi che compongono la provvista finanziaria della Repubblica deve essere sottoposto a controllo;
- le risorse in parola non possono non includere quelle di derivazione europea che, una volta entrate nel bilancio dello Stato, non sono in alcun modo distinte da quelle nazionali;
- le funzioni di controllo rivolte ad assicurare il rispetto delle regole sulla trasparenza delle decisioni e il corretto impiego delle risorse appartengono a pieno titolo al sistema delle garanzie dell'ordine costituzionale, trovando originario fondamento nell'art. 100 Cost. e ulteriore sviluppo nella legge costituzionale n. 1 del 2012;
- il nucleo essenziale dei controlli e la struttura dei saldi di finanza pubblica — che costituiscono l'oggetto principale del sindacato della Corte dei conti sui bilanci — sono affidati ad una fonte rinforzata (la legge approvata a maggioranza assoluta delle Camere ex art. 81, sesto comma, Cost.) al fine di meglio presidiare il principio di legalità finanziaria.

148

# LA VERIFICA (IN CHIAVE DINAMICA) E L'OGGETTO DEL CONTROLLO SUL BILANCIO DELL'ENTE LOCALE

Considerazioni generali fondate su

**quattro sentenze della Corte costituzionale (ma non solo)**



149

La particolarità **MORFOLOGICA** e **FUNZIONALE** (Corte cost. 40/2014) del controllo di **LEGALITÀ- REGOLARITÀ**

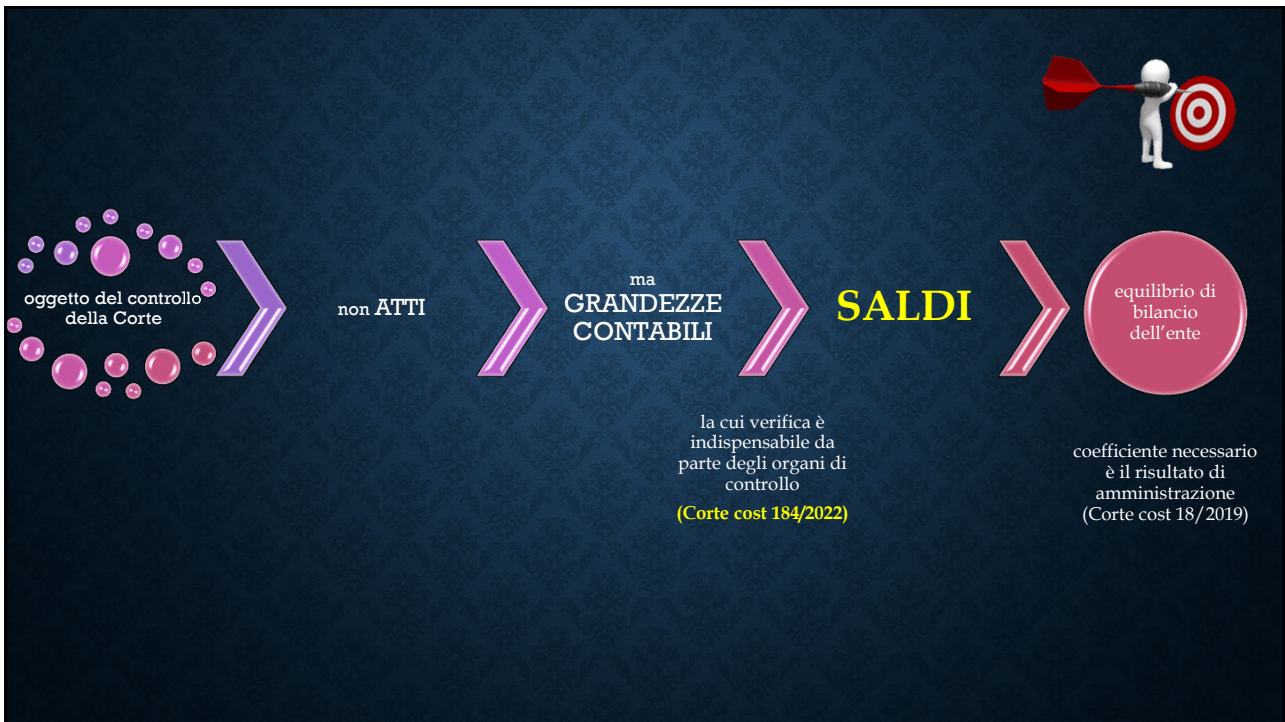
”

La diversità finalistica e morfologica (dei) controlli in materia finanziaria (...)spettanti alla Corte dei conti

“

## L'oggetto del controllo

150



151



152

«la configurazione della decisione di parifica – quale risultato dell'esercizio di una funzione di controllo-garanzia, a esito dicotomico (parifica/non parifica), cui accede l'eventuale impugnativa, in vista dell'obiettivo di assicurare la conformità dei **FATTI DI GESTIONE RAPPRESENTATI NEL RENDICONTO al diritto del bilancio** e, in specie, i principi della legalità costituzionale in tema di finanza pubblica – induce a ritenere che l'adozione della legge regionale di approvazione del rendiconto da parte dell'assemblea regionale possa costituire ostacolo all'emanazione della decisione con cui si accerta, a seguito dell'impugnativa, la legittimità/regularità **«oggetto specifico della decisione** delle Sezioni riunite in speciale composizione **non è la legge regionale di approvazione del rendiconto, ma il risultato di amministrazione e cioè i SALDI CONTABILI che lo rappresentano in un determinato momento.** Pertanto, non si determina alcuna sovrapposizione tra l'esito del giudizio delle Sezioni riunite in speciale composizione, inerente alla legittimità/correttezza degli specifici dati contabili, e la legge regionale di approvazione del rendiconto generale,

L'OGGETTO DELLA VERIFICA : Corte costituzionale 184/2022

153

l'oggetto principale del giudizio di parificazione del rendiconto

è la **validazione del risultato di amministrazione, mediante un controllo di legittimità/regularità** dei dati contabili (sentenza n. 184 del 2022, punto 5.2. del Considerato in diritto)



Corte costituzionale  
Sentenza  
n.233/2022

In particolare, **ove la disposizione censurata fosse costituzionalmente illegittima:** a) **la rata per l'anno 2019 del prestito regolato da tale norma andrebbe esclusa dalle poste passive del perimetro sanitario dell'esercizio;** b) di conseguenza, **il saldo di quest'ultimo registrerebbe un risultato positivo,** essendo maggiore il totale delle entrate vincolate rispetto al totale delle spese legittimamente in esso computabili; c) per lo stesso importo **andrebbe dunque ricalcolata in aumento la parte vincolata del risultato di amministrazione** - ai sensi dell'art. 42, comma 1, del d.lgs. n. 118 del 2011 - e, nella specie, rilevato il corrispondente peggioramento del disavanzo effettivo.

154

## L'oggetto del controllo di legittimità-regolarità



Controllo sui  
saldi

Controllo sui  
fenomeni  
gestionali  
sottostanti

155

## L'oggetto del controllo di legittimità-regolarità



Controllo sui saldi

Controllo sui  
fenomeni  
gestionali  
sottostanti

Risultato di amministrazione

Indebitamento

Saldo di finanza pubblica

Eventuali vincoli di spesa puntuali

156

## Il significato del controllo di legittimità-regularità ex art 148 bis del Tuel

Controllo  
sui saldi

Controllo sui  
**fenomeni  
gestionali  
sostantivi**

### Fondamento giuridico delle poste

- «la copertura finanziaria delle spese deve **indefettibilmente avere un fondamento giuridico**, dal momento che, diversamente opinando, sarebbe sufficiente inserire qualsiasi numero [nel bilancio] per realizzare nuove e maggiori spese» (Corte costituzionale n. 197/2019)

### Attendibilità delle poste

- Occorre cioè una **stima attendibile delle espressioni numeriche**, che sia assicurata la **coerenza con i presupposti economici e giuridici della loro quantificazione** (Corte costituzionale, sentenza n. 227/2019)

### ragionevolezza dei presupposti

- la copertura finanziaria di una spesa e l'equilibrio del bilancio **non possono essere assicurati solamente dall'armonia numerica** degli stanziamenti in parte entrata e spesa (ex plurimis, sentenze n. 197 e n. 6 del 2019), ma devono fondarsi anche sulla **ragionevolezza dei presupposti giuridici ed economici** che ne sorreggono l'iscrizione in bilancio (Corte Cost. sentenza n. 250/2013)

### Effettività e congruenza delle risorse

- «i principi del pareggio e dell'equilibrio tendenziale fissati dall'art. 81, quarto comma, Cost. si realizzano (...) a condizione che **le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti**. [Corte costituzionale 70/2012]

### Contestualità dei presupposti

- "necessaria" «**contestualità [...] dei presupposti che giustificano le previsioni di spesa con quelli posti a fondamento delle previsioni di entrata necessarie per la copertura finanziaria delle prime**». (Corte Cost. n. 213 / 2008)

### Pareggio sostanziale

- il «**principio dell'equilibrio del bilancio [...] ha contenuti di natura sostanziale: esso non può essere limitato al pareggio formale della spesa e dell'entrata** (Corte cost. n. 1/1966)

157

## LA VERIFICA IN CHIAVE DINAMICA DEL BILANCIO



Difetto genetico




Problema funzionale o  
sopravvenuto

tale da imporre «*all'amministrazione un impegno non circoscritto al solo momento dell'approvazione del bilancio, ma esteso a tutte le situazioni in cui tale equilibrio venga a mancare per eventi sopravvenuti o per difetto genetico conseguente all'impostazione della stessa legge di bilancio*» (Corte cost. n. 250/2013).



158




## Corte cost. 6/2017

Attraverso una necessaria sintesi e semplificazione delle criticità che caratterizzano la regolazione e la gestione finanziaria, può dirsi che le minacce più sensibili all'equilibrio dei bilanci pubblici, ed in particolare a quello dei bilanci degli enti territoriali, vengono dalle problematiche giuridiche, estimatorie ed organizzative afferenti ai crediti e ai debiti, nonché dalla sovrastima - in sede previsionale - dei flussi finanziari di entrata.

I due fenomeni sono strettamente collegati poiché, se i crediti vengono sovrastimati e le entrate non vengono puntualmente accertate e riscosse, si crea uno sbilanciamento dei flussi finanziari con conseguente necessario ricorso alle anticipazioni di cassa e con produzione - in prospettiva pluriennale - di rilevanti disavanzi di amministrazione.

A ben vedere, i richiamati fenomeni di sovrastima e di mancata riscossione delle entrate appartengono alla categoria delle gravi patologie finanziario-contabili alle quali il riaccertamento straordinario di cui all'art. 9, comma 7, del d.lgs. n. 118 del 2011 cerca di porre rimedio. Ma l'interazione di tale norma con la competenza finanziaria potenziata ha generato la soluzione - che dovrebbe essere assolutamente transitoria - di dare evidenza giuridica alla diacronia tra riscossioni e pagamenti, quando la scadenza dei crediti risulta successiva a quella delle obbligazioni passive e l'incognita della solvibilità dei debitori incide in modo rilevante sull'equilibrio dei flussi finanziari nel corso di un solo esercizio.

159




## Corte cost 274/2017

A decorrere dal 1° gennaio 2015, ai sensi dell'art. 1, secondo periodo, del d.lgs. n. 118 del 2011, è entrata in vigore la nuova disciplina sull'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, con conseguente cessazione di efficacia delle disposizioni legislative regionali incompatibili con il decreto medesimo. Per quanto concerne il risultato di amministrazione, la nuova disciplina prevede una separata evidenza per le quote vincolate e accantonate (art. 42 del d.lgs. n. 118 del 2011); tali partite, infatti, necessitano di essere garantite da adeguate risorse loro specificamente destinate in conformità ai principi della copertura economica. Si tratta, in altre parole, di risorse che non possono essere assolutamente distratte per essere diversamente impiegate; da tanto deriva l'indisponibilità delle corrispondenti fonti di finanziamento.

160





**Corte cost 4/2020**

**N. 72 ORDINANZA (Atto di promovimento) 18 febbraio 2019**

Ordinanza del 18 febbraio 2019 della Corte dei conti - Sezioni riunite in speciale composizione sul ricorso proposto da Comune di Napoli contro Ministero dell'interno e altri. Bilancio e contabilità pubblica - Enti locali - Enti destinatari delle anticipazioni di liquidità a valere sul fondo per assicurare la liquidità per pagamenti dei debiti certi, liquidi ed esigibili di cui all'art. 1 del decreto-legge n. 35 del 2013 - Utilizzo della quota accantonata nel risultato di amministrazione a seguito dell'acquisizione delle erogazioni, ai fini dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione - Norma di interpretazione autentica sull'esercizio della facoltà di utilizzo da parte degli enti destinatari delle anticipazioni di liquidità. - Decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78 (Disposizioni urgenti in materia di enti territoriali. Disposizioni per garantire la continuità dei dispositivi di sicurezza e di controllo del territorio. Razionalizzazione delle spese del Servizio sanitario nazionale nonché norme in materia di rifiuti e di emissioni industriali), convertito, con modificazioni, nella legge 6 agosto 2015, n. 125, art. 2, comma 6, come interpretato autenticamente dall'art. 1, comma 814, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020). (19C00129) (GU 1ª Serie Speciale - Corte Costituzionale n.20 del 15-5-2019)

Parti

TESTO

DISPOSITIVO


LA CORTE DEI CONTI

SEZIONI RIUNITE IN SEDE GIURISDIZIONALE

in speciale composizione  
composta dai seguenti magistrati:

Mario Pischedda - Presidente relatore  
Emanuela Pesel - Consigliere  
Maria Luisa Romano - Consigliere

161



**Corte cost 4/2020**

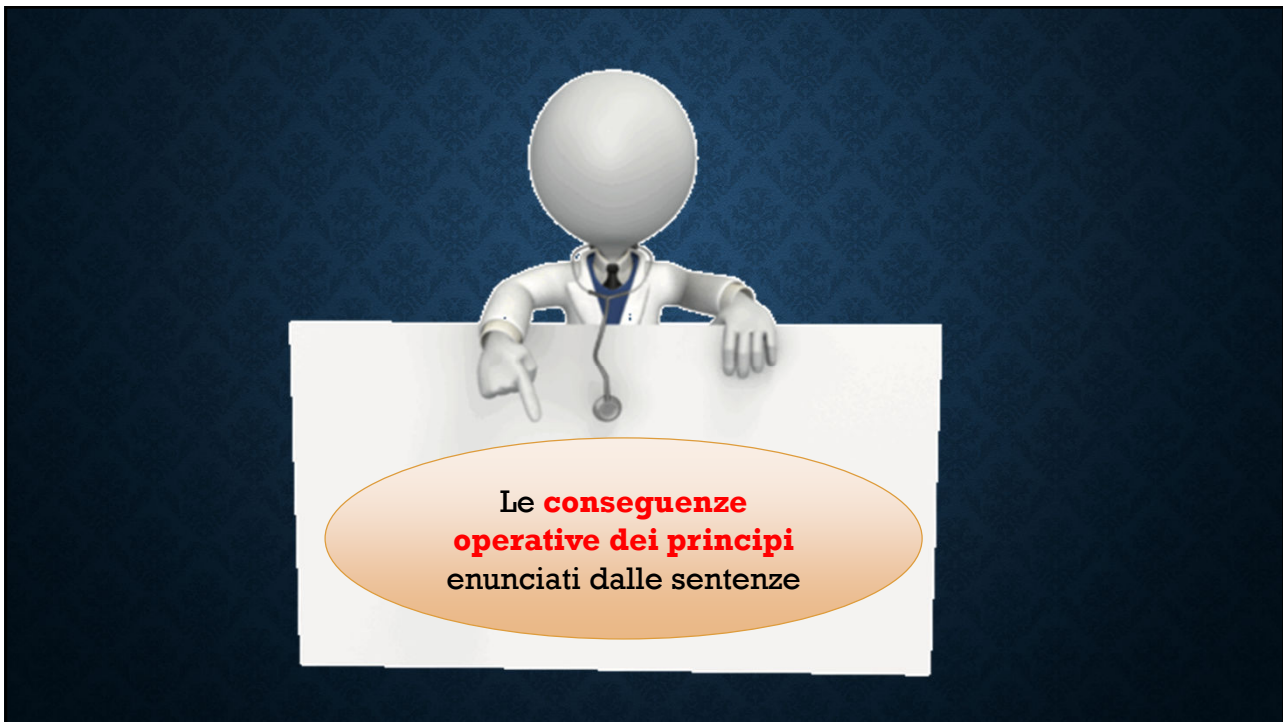
nei bilanci pubblici **le espressioni numeriche devono essere corredate da una stima attendibile**, assicurata dalla coerenza con i presupposti economici e giuridici della loro quantificazione, sicché nel concetto di copertura giuridica operano in modo sinergico l'individuazione dei mezzi finanziari e della ragione giuridica sottesa al loro impiego (sentenze n. 227 del 2019 e n. 274 del 2017).

4.2.- Se la ratio dell'anticipazione di liquidità «è quella di riallineare nel tempo la cassa degli enti strutturalmente deficitari con la competenza, attraverso un'utilizzazione limitata al pagamento delle passività pregresse unita a contestuali risparmi nei bilanci futuri, proporzionati alle quote di debito inerenti alla restituzione della anticipazione stessa così da rientrare dai disavanzi gradualmente ed in modo temporalmente e finanziariamente proporzionato alla restituzione dell'anticipazione» (sentenza n. 181 del 2015), al di fuori di tale «utilizzazione limitata» il suo impiego risulta in contrasto anche con l'equilibrio di bilancio.

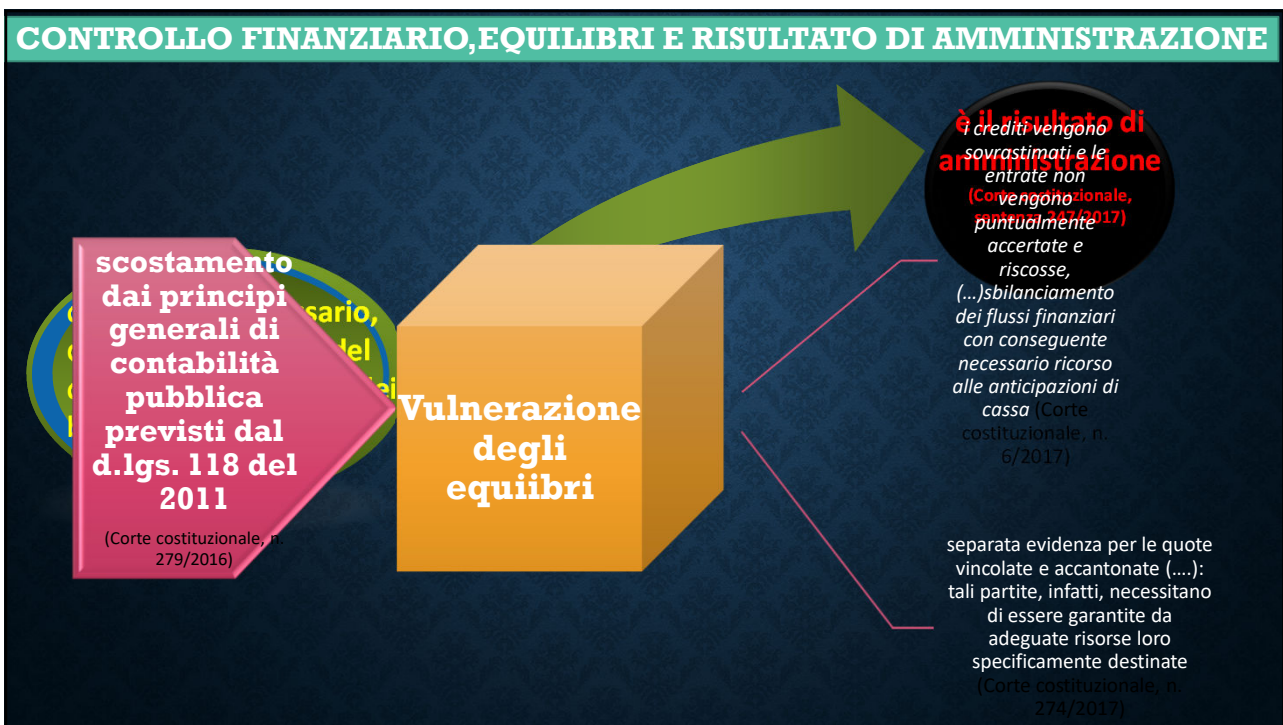
Per quel che concerne quest' **illegittima influenza sugli equilibri strutturali del bilancio**, è sufficiente considerare che **il mancato ammontamento della spesa**, quantificato secondo l'ordinario criterio di computo del FCDE, consente al Comune di Napoli di impiegare un surplus di spesa, pari al **ammontamento della spesa**, coprendolo con **ammontamento della spesa**, perché il meccanismo contabile indebitamente autorizzato dalle norme censurate finisce per ridurre o azzerare il cosiddetto FCDE attraverso la sua sostituzione parziale o totale con l'anticipazione di liquidità, in tal modo incrementando di fatto – senza che ciò appaia dalle scritture ufficiali – il disavanzo di amministrazione già maturato negli esercizi precedenti.

Per quel che riguarda **l'alterazione del risultato di amministrazione**, la contabilizzazione tra le parti attive del rendiconto delle anticipazioni di liquidità, già facenti parte del fondo di cassa di fine esercizio, migliora in modo solo apparente il risultato di amministrazione, così esonerando l'ente locale dalle necessarie operazioni di rientro dal deficit, che non saranno parametrate sul disavanzo effettivo ma su quello alterato dall'anomala contabilizzazione del fondo anticipazioni liquidità. Ciò **pregiudica ulteriormente, in violazione degli artt. 81 e 97, primo comma, primo periodo, Cost., l'equilibrio strutturale dell'ente locale** in questione, in quanto alla situazione deficitaria precedente si aggiunge quella derivante dall'impiego indebito dell'anticipazione. **L'effetto distortivo nel calcolo del disavanzo** è particolarmente grave per la pregnante funzione certativa della sua determinazione.

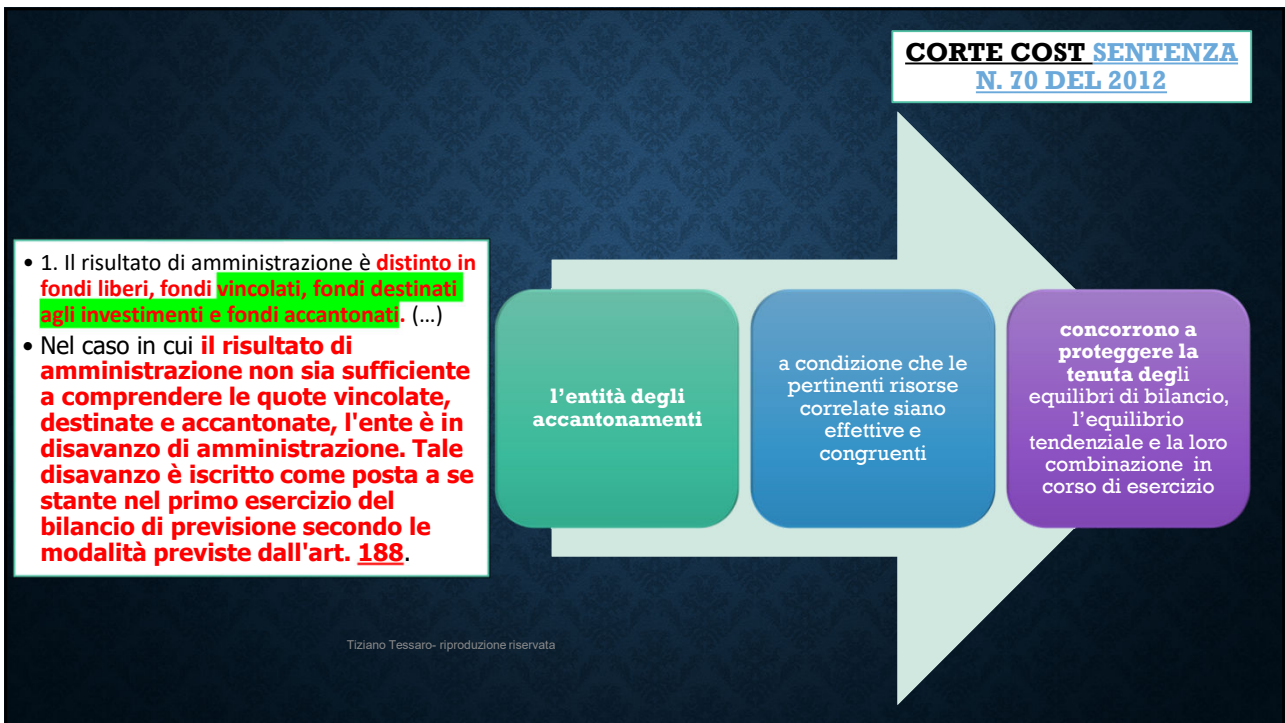
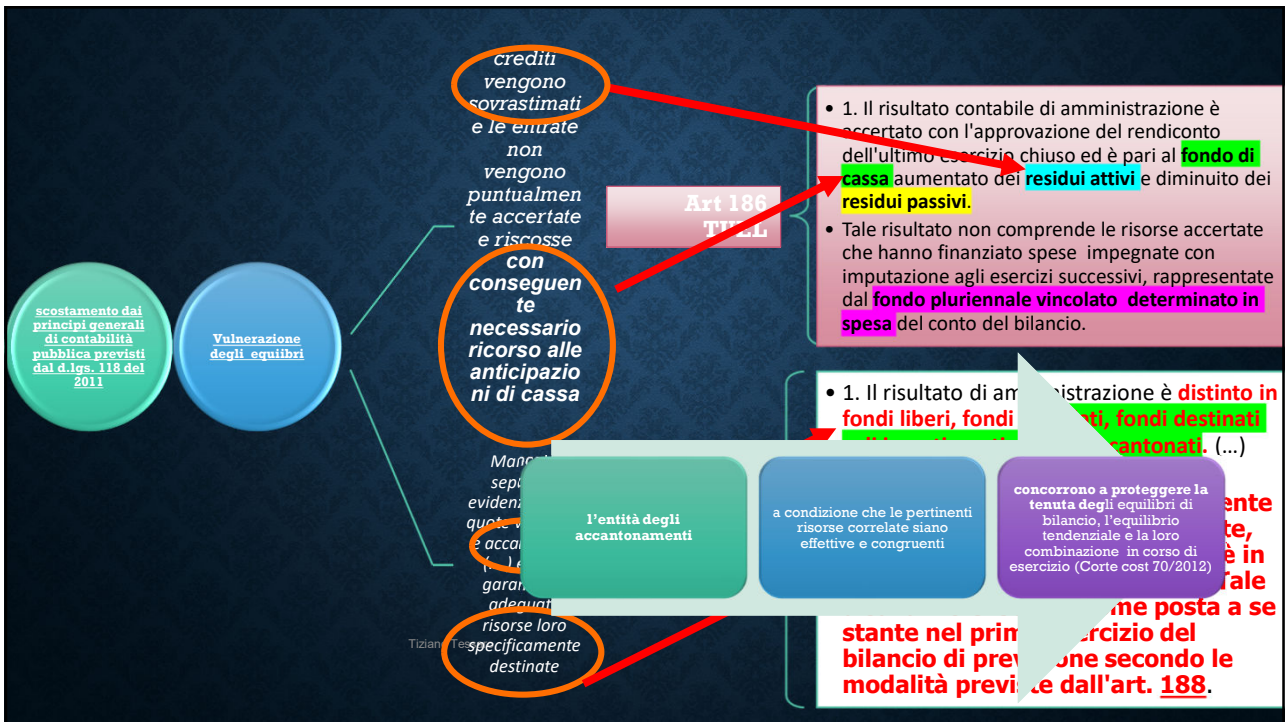
162



163



164




## I FATTORI PATOLOGICI EX ART. 186 TUEL

le minacce più sensibili all'equilibrio dei bilanci pubblici, ed in particolare a quello dei bilanci degli enti territoriali, vengono dalle problematiche giuridiche, estimatorie ed organizzative afferenti ai crediti e ai debiti, nonché dalla sovrastima - in sede previsionale - dei flussi finanziari di entrata.

I due fenomeni sono strettamente collegati poiché, se i crediti vengono sovrastimati e le entrate non vengono puntualmente accertate e riscosse, si crea uno sbilanciamento dei flussi finanziari con conseguente necessario ricorso alle anticipazioni di cassa e con produzione - in prospettiva pluriennale - di rilevanti disavanzi di amministrazione.

A ben vedere, i richiamati fenomeni di sovrastima e di mancata riscossione delle entrate appartengono alla categoria delle **gravi patologie finanziario-contabili (Corte cost. 6/2017)**



Se i crediti vengono sovrastimati

**Massa anomala di residui attivi**

e le entrate non vengono puntualmente accertate e riscosse,

• **Mancata riscossione delle entrate tributarie (evasione)**

con conseguente necessario ricorso alle anticipazioni di cassa

• **Ripetuta anticipazione di tesoreria**


e con produzione - in prospettiva pluriennale - di rilevanti disavanzi di amministrazione.

• **Disequilibrio consolidato parte corrente**

167

## I FATTORI PATOLOGICI EX ART. 187 TUEL

gli scostamenti dai principi del d.lgs. n. 118 del 2011 in tema di armonizzazione dei conti pubblici non costituiscono solamente un vizio formale dell'esposizione contabile, ma risultano strumentali ad una manovra elusiva della salvaguardia degli equilibri del bilancio (...) presidiati dall'art. 81 Cost. La manovra elusiva consiste essenzialmente nel programmare una spesa superiore a quella consentita dalle risorse disponibili nell'esercizio finanziario (Corte costituzionale, n. 279/2016)



la nuova disciplina prevede una **separata evidenza per le quote vincolate e accantonate** (...): tali partite, infatti, **necessitano di essere garantite da adeguate risorse loro specificamente destinate** in conformità ai principi della copertura economica (Corte costituzionale 274/2017)

Sottostima del FCDE


Sottostima del fondo rischi

miglioramento in modo fittizio del risultato di amministrazione provocando un indebito incremento della capacità di spesa dell'ente locale, violando l'equilibrio strutturale del bilancio (Corte cost. 4/2020)

Sottostima del fondo perdite partecipate/mancata riconciliazione crediti debiti

**Errata contabilizzazione del FAL**

168



## Corte cost 4/2020

nei bilanci pubblici **le espressioni numeriche devono essere corredate da una stima attendibile**, assicurata dalla coerenza con i presupposti economici e giuridici della loro quantificazione, sicché nel concetto di copertura giuridica operano in modo sinergico l'individuazione dei mezzi finanziari e della ragione giuridica sottesa al loro impiego (sentenze n. 227 del 2019 e n. 274 del 2017).

4.2.– Se la ratio dell'anticipazione di liquidità «è quella di riallineare nel tempo la cassa degli enti strutturalmente deficitari con la competenza, attraverso un'utilizzazione limitata al pagamento delle passività pregresse unita a contestuali risparmi nei bilanci futuri, proporzionati alle quote di debito inerenti alla restituzione della anticipazione stessa così da rientrare dai disavanzi gradualmente ed in modo temporale e finanziariamente proporzionato alla restituzione dell'anticipazione» (sentenza n. 181 del 2015), al di fuori di tale «utilizzazione limitata» il suo impiego risulta in contrasto anche con l'equilibrio di bilancio.

Per quel che concerne quest'ultimo **illegittima influenza sugli equilibri strutturali del bilancio**, è sufficiente considerare che **il risultato di amministrazione della cassa** quantificato secondo l'ordinario criterio di computo del FCDE, consente al Comune di Napoli di impiegare un surplus di spesa, pari al **...**, coprendolo con **...**, perché il meccanismo contabile indebitamente autorizzato dalle norme censurate finisce per ridurre o azzerare il cosiddetto FCDE attraverso la sua sostituzione parziale o totale con l'anticipazione di liquidità), in tal modo incrementando di fatto – senza che ciò appaia dalle scritture ufficiali – il disavanzo di amministrazione già maturato negli esercizi precedenti.

Per quel che riguarda **l'alterazione del risultato di amministrazione**, la contabilizzazione tra le parti attive del rendiconto delle anticipazioni di liquidità, già facenti parte del fondo di cassa di fine esercizio, migliora in modo solo apparente il risultato di amministrazione, così esonerando l'ente locale dalle necessarie operazioni di rientro dal deficit, che non saranno paramtrate sul disavanzo effettivo ma su quello alterato dall'anomala contabilizzazione del fondo anticipazioni liquidità. Ciò **pregiudica ulteriormente, in violazione degli artt. 81 e 97, primo comma, primo periodo, Cost., l'equilibrio strutturale dell'ente locale** in questione, in quanto alla situazione deficitaria precedente si aggiunge quella derivante dall'impiego indebito dell'anticipazione. **L'effetto distorsivo nel calcolo del disavanzo** è particolarmente grave per la pregnante funzione certativa della sua determinazione.

169




170

# LA SINTESI DELLE CRITICITA' (IN CHIAVE DINAMICA) DEL BILANCIO DELL'ENTE LOCALE



171



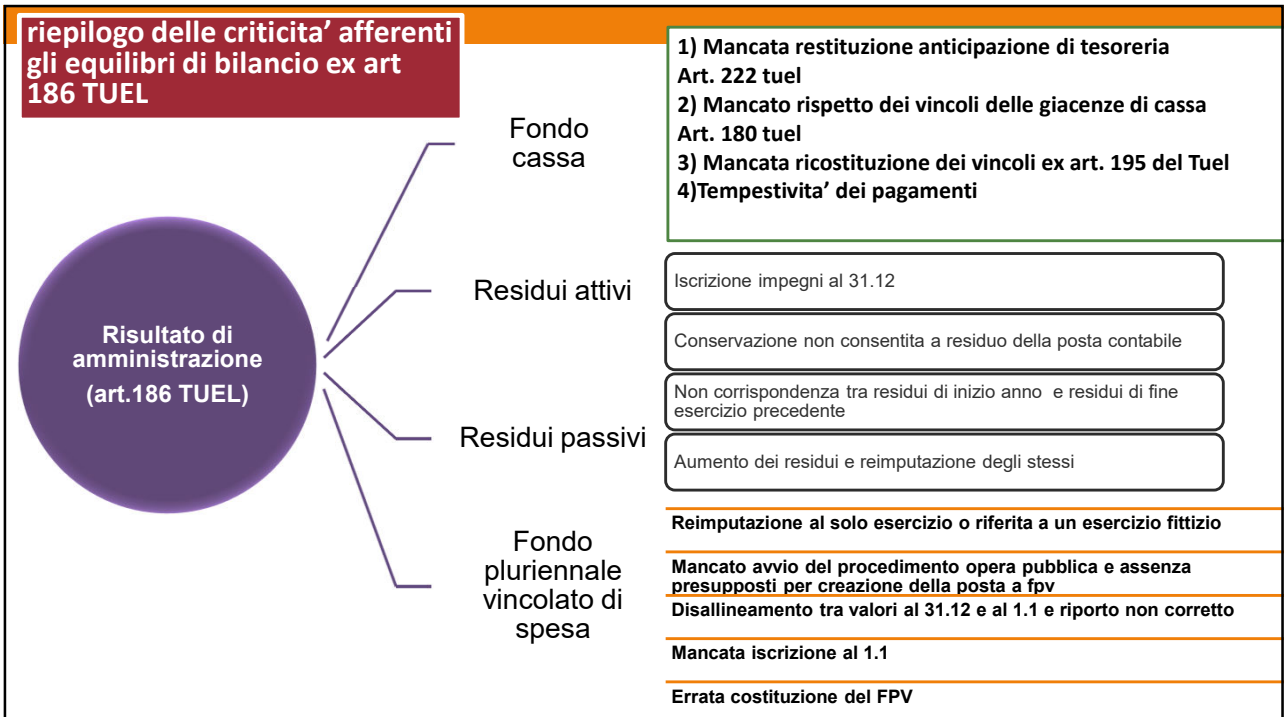
## Corte cost 4/2020

ad avviso del rimettente: a) l'utilizzazione delle anticipazioni di liquidità per trasformare il fondo anticipazioni di liquidità (FAL) in fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE) sarebbe in palese contrasto con alcune pronunce di questa Corte, in particolare con la sentenza n. 181 del 2015, poiché eliminerebbe la sterilizzazione del fondo di liquidità, **migliorando in modo fittizio il risultato di amministrazione**, provocando un indebito incremento della capacità di spesa dell'ente locale, b) si verificherebbe **una violazione patente dell'equilibrio strutturale del bilancio, in contrasto con gli artt. 81 e 97 Cost., poiché, sovrastimando il risultato di amministrazione,** verrebbero a influenzare negativamente tutti gli esercizi futuri.

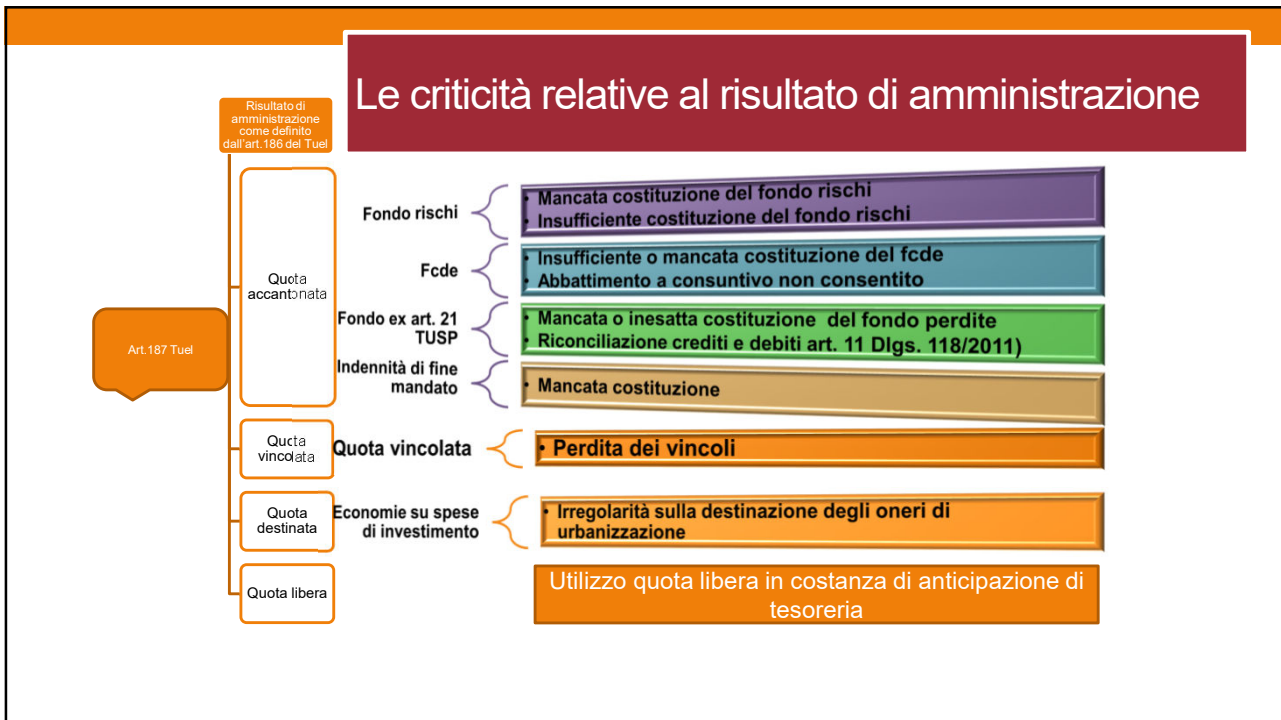
172



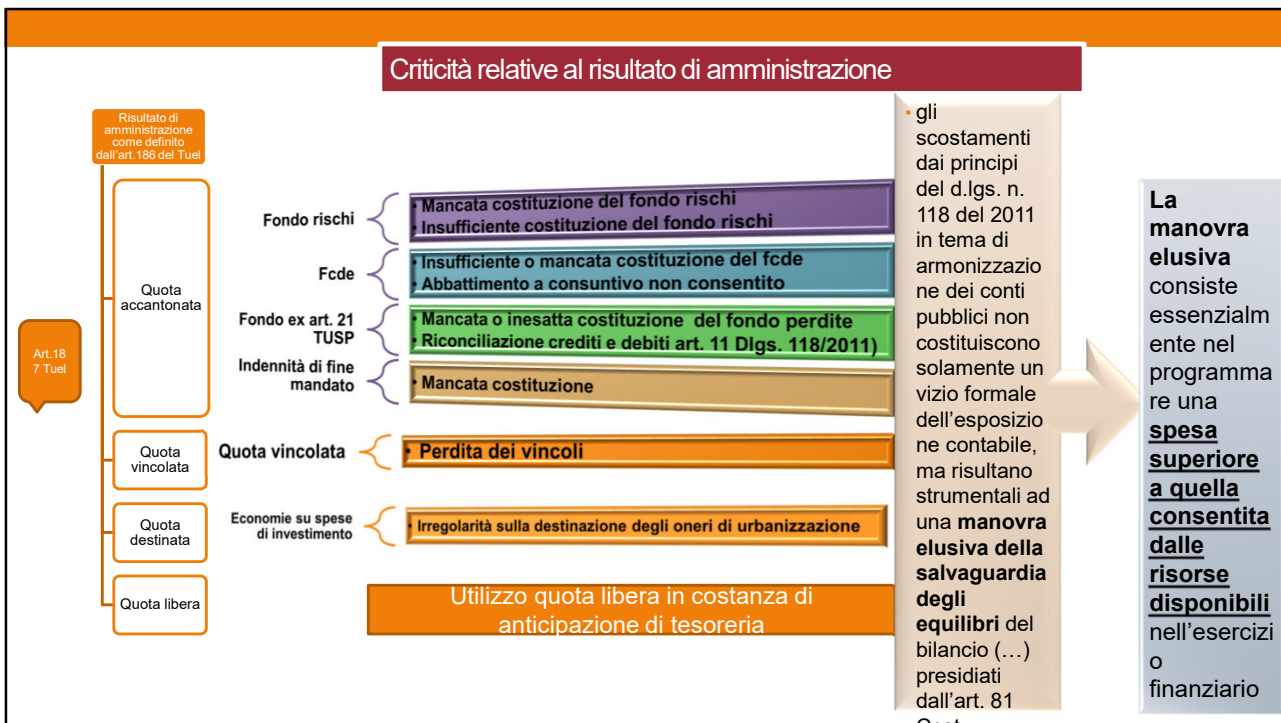
173



174



175



176



**Controllo finanziario, equilibri e ruolo centrale della normativa dell'armonizzazione**

**disequilibrio**

La non corretta applicazione dei principi dell'armonizzazione non costituisce solamente un vizio formale dell'esposizione contabile, ma risultano strumentali ad una **manovra elusiva** della salvaguardia degli equilibri del bilancio (...) presidiati dall'art. 81 Cost. La manovra elusiva consiste essenzialmente nel **programmare una spesa superiore a quella consentita dalle risorse disponibili** nell'esercizio finanziario (Corte cost. 279/2016)

**miglioramento in modo fittizio del risultato di amministrazione provocando un indebito incremento della capacità di spesa dell'ente locale, violando l'equilibrio strutturale del bilancio (Corte cost. 4/2020)**

**Indebita conservazione residui attivi (sentenza n. 138 del 2013)**

- la permanenza in bilancio e la relativa contabilizzazione di un **numero rilevante di residui attivi** deve trovare adeguata dimostrazione, poiché diversamente il mero riferimento ad un'aggregazione apodittica e sintetica è suscettivo di alterare le risultanze finali dei conti consuntivi, (...) con conseguente pregiudizio della tenuta dei saldi di bilancio

**Sottostima del fcdce (Corte costituzionale 247/2017)**

- introducendo nella definizione dell'avanzo la distinzione in **fondi liberi, accantonati, destinati agli investimenti e vincolati, istituti come il Fondo pluriennale vincolato e il Fondo dei crediti di dubbia esigibilità**, finalizzati ad assicurare appropriate garanzie – sotto il profilo della prudenza – al perseguimento e alla salvaguardia degli equilibri di bilancio.

**Sottostima del fondo rischi**

**Sottostima del fondo perdite partecipate**

**Utilizzo del fal per alimentare il fcdce (Corte cost. 4/2020)**

177

**LA TRADUZIONE NORMATIVA DELLA PROBLEMÁTICA TENUTA DEGLI EQUILIBRI**

**Art. 148 comma 2 Tuel**

le minacce più sensibili all'equilibrio dei bilanci pubblici, ed in particolare a quello dei bilanci degli enti territoriali, vengono dalle **problematiche giuridiche, estimatorie ed organizzative** afferenti ai crediti e ai debiti, nonché dalla **sovrastima – in sede previsionale – dei flussi finanziari di entrata.**

I due fenomeni sono strettamente collegati poiché, se i crediti vengono **sovrastimati** e le entrate non vengono puntualmente accertate e riscosse, si crea uno **squilibramento dei flussi finanziari con conseguente necessario ricorso alle anticipazioni di cassa e con produzione – in prospettiva pluriennale – di rilevanti disavanzi di amministrazione.**

A ben vedere, i richiamati fenomeni di **sovrastima e di mancata riscossione delle entrate** appartengono alla categoria delle **gravi patologie finanziario-contabili** (Corte cost, 6/2017)

2 Il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato può attivare verifiche sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile, ai sensi dell'articolo 14, comma 1, lettera d), della legge 31 dicembre 2009, n.196, oltre che negli altri casi previsti dalla legge, qualora un ente evidenzi, anche attraverso le rilevazioni SIOPE, situazioni di squilibrio finanziario riferibili ai seguenti indicatori:

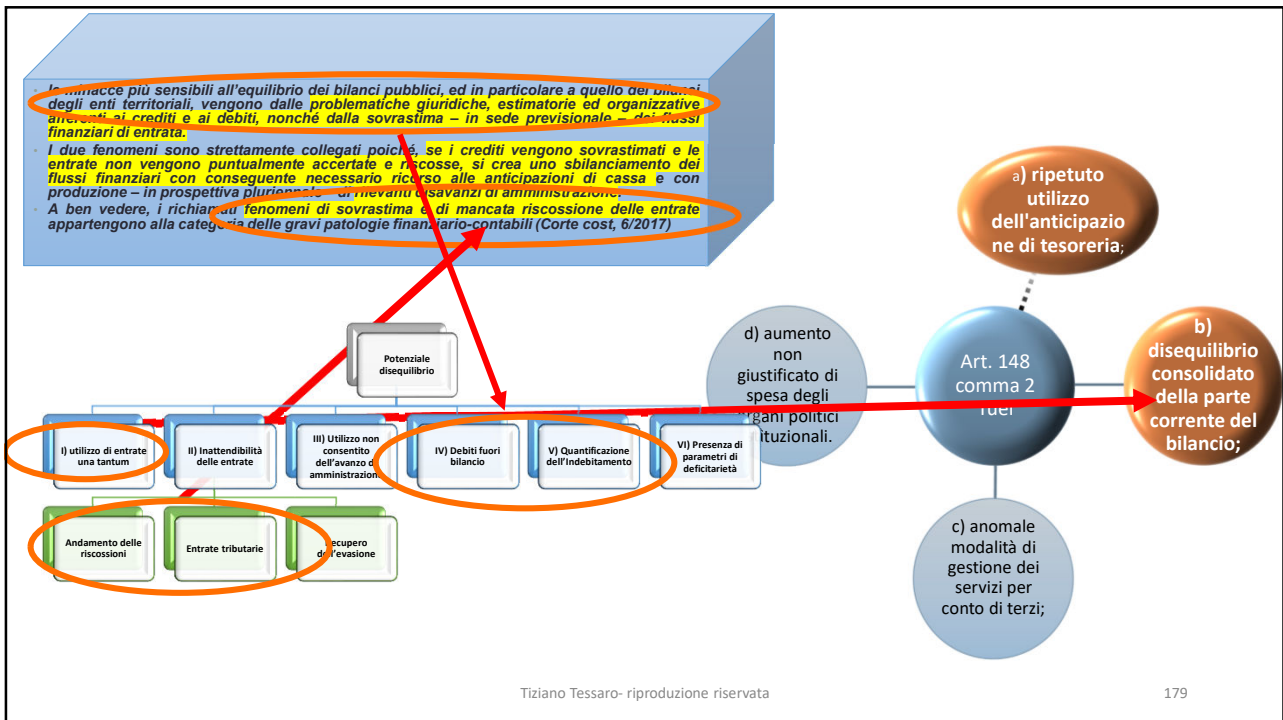
- ripetuto utilizzo dell'anticipazione di tesoreria;**
- disequilibrio consolidato della parte corrente del bilancio;**
- anomale modalità di gestione dei servizi per conto di terzi;
- aumento non giustificato di spesa degli organi politici istituzionali.

3. Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti possono attivare le procedure di cui al comma 2.

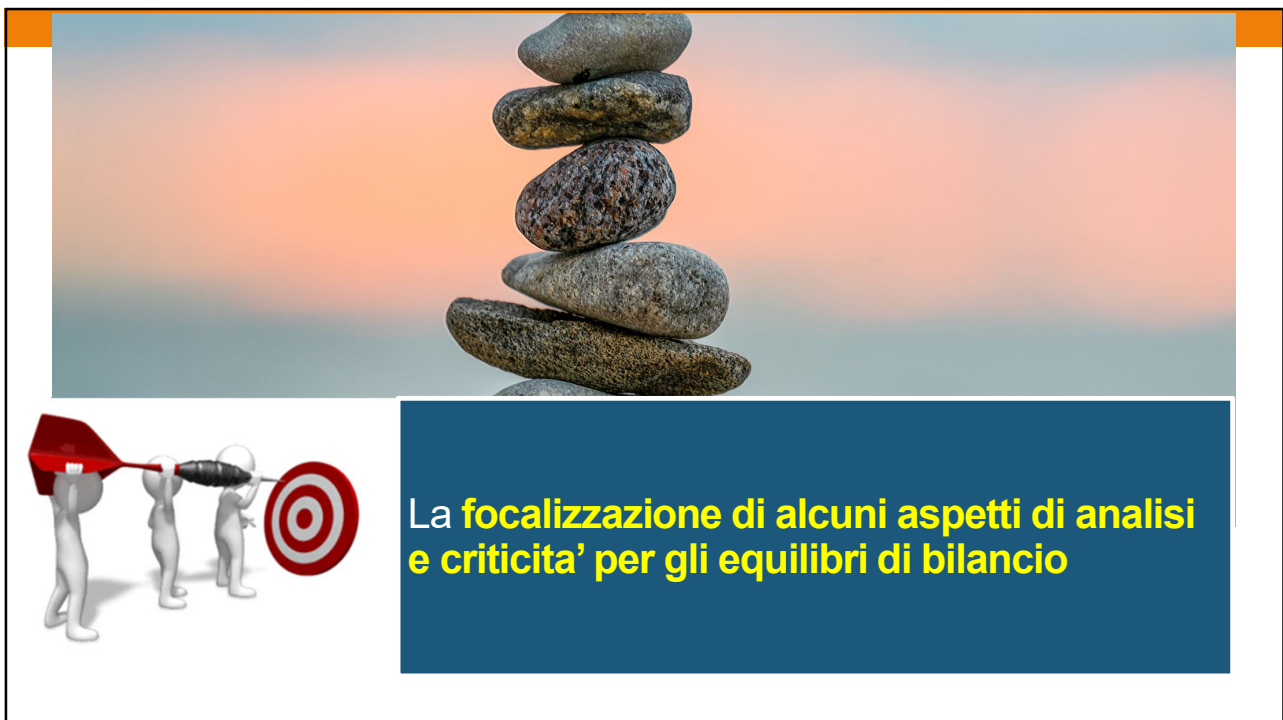
Tiziano Tessaro- riproduzione riservata

178

178

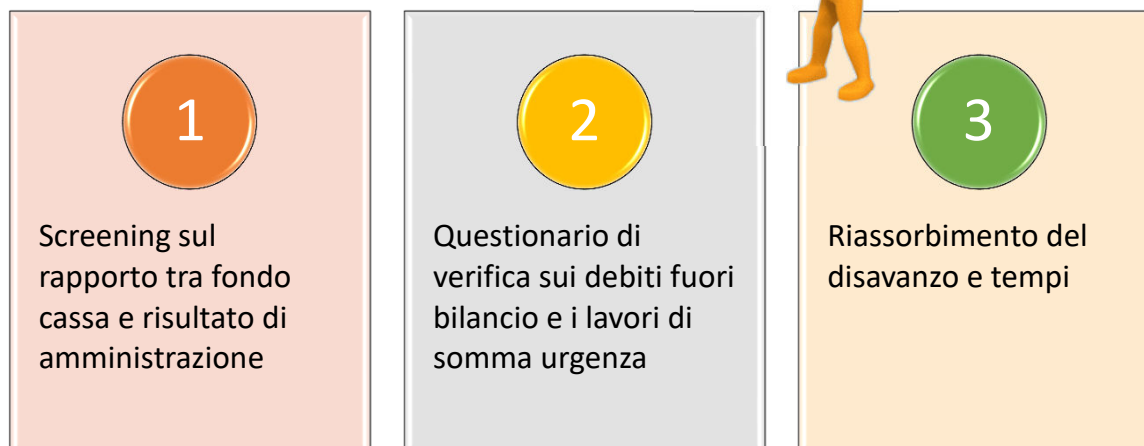


179



180

## ...e i modelli di verifica proposti



181

**1** In indice significativo della salute finanziaria dell'ente  
(ricavabile dalla sentenza Corte cost 4/2020)

Rapporto tra fondo cassa e risultato di amministrazione

L'avanzo di amministrazione «non può essere confuso con il saldo attivo di cassa e neppure con un risultato di esercizio annuale positivo»  
(Corte cost. n. 105/2019)

182

## Il significato del controllo di legittimità-regolarità ex art 148 bis del Tuel

Controllo sui saldi

Controllo sui  
**fenomeni gestionali sottostanti**

**Fondamento giuridico delle poste**

- «la copertura finanziaria delle spese deve **indefettibilmente avere un fondamento giuridico**, dal momento che, diversamente opinando, sarebbe sufficiente inserire qualsiasi numero [nel bilancio] per realizzare nuove e maggiori spese» (Corte costituzionale n. 197/2019)

**Attendibilità delle poste**

- Occorre cioè una **stima attendibile delle espressioni numeriche**, che sia assicurata la **coerenza con i presupposti economici e giuridici della loro quantificazione** (Corte costituzionale, sentenza n. 227/2019)

**ragionevolezza dei presupposti**

- la copertura finanziaria di una spesa e l'equilibrio del bilancio **non possono essere assicurati solamente dall'armonia numerica** degli stanziamenti in parte entrata e spesa (ex plurimis, sentenze n. 197 e n. 6 del 2019), ma devono fondarsi anche sulla **ragionevolezza dei presupposti giuridici ed economici** che ne sorreggono l'iscrizione in bilancio (Corte Cost. sentenza n. 250/ 2013)

**Effettività e congruenza delle risorse**

- «i principi del pareggio e dell'equilibrio tendenziale fissati dall'art. 81, quarto comma, Cost. si realizzano (...) a condizione che **le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti**. [Corte costituzionale 70/2012]

**Contestualità dei presupposti**

- «necessaria» «**contestualità [...] dei presupposti che giustificano le previsioni di spesa con quelli posti a fondamento delle previsioni di entrata necessarie per la copertura finanziaria delle prime**». (Corte Cost. n. 213 / 2008)

**Pareggio sostanziale**

- il «**principio dell'equilibrio del bilancio [...] ha contenuti di natura sostanziale: esso non può essere limitato al pareggio formale della spesa e dell'entrata** (Corte cost. n. 1/1966)

183

**IL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE**

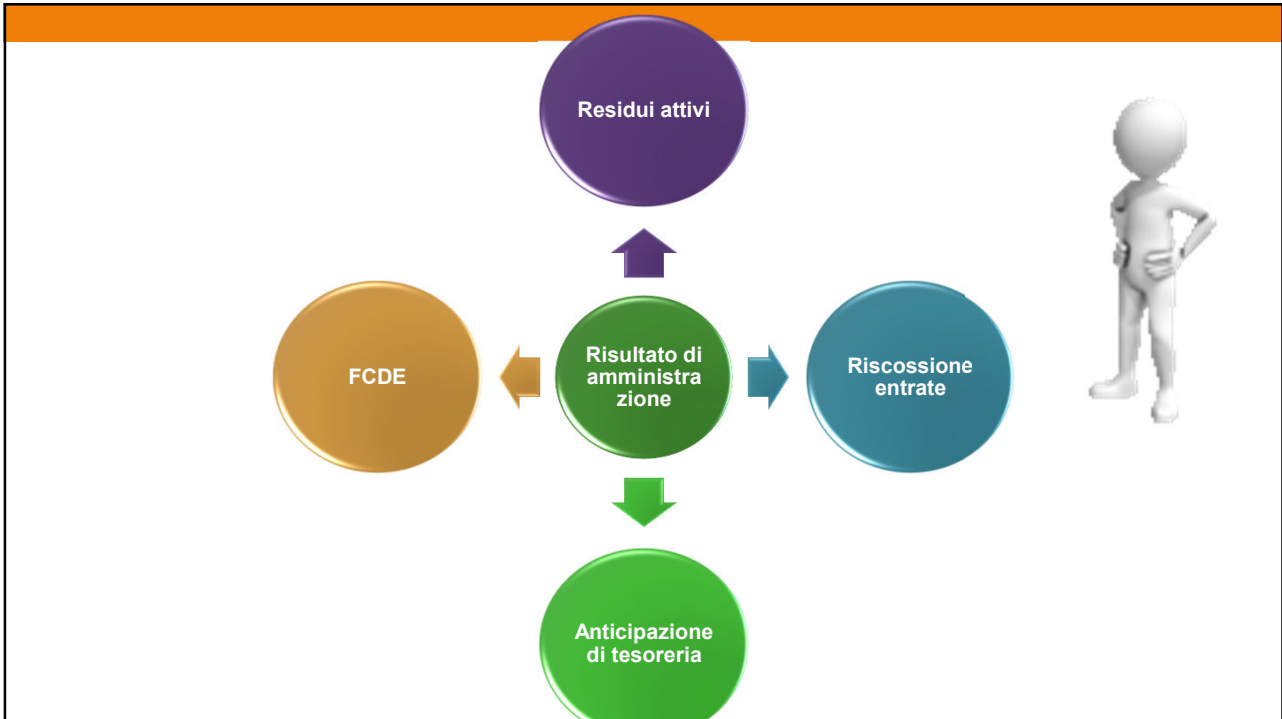
ART.186 TUEL

cassa	Fondo cassa al 1° gennaio	(+)	partite che hanno un obiettivo riscontro finanziario
	RISCOSSIONI	(+)	
	PAGAMENTI	(-)	
	<b>SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE</b>	<b>(=)</b>	
residui	RESIDUI ATTIVI	(+)	partite attive e passive che non hanno un obiettivo riscontro finanziario
	RESIDUI PASSIVI	(-)	
Fondo pluriennale vincolato di spesa	FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE CORRENTI	(-)	
	FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE IN CONTRO	(-)	
		(-)	
	<b>AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE (A)</b>	<b>(=)</b>	

«[l]a **quantificazione delle partite attive e passive che non abbiano un obiettivo riscontro finanziario (come avviene al contrario per il fondo di cassa)** non può essere priva dell'analitica ricognizione dei relativi presupposti giuridici, poiché la loro applicazione al bilancio costituisce elemento indefettibile per determinarne e verificarne coperture ed equilibri» (Corte cost 49/2018)

Corte cost 49/2018

184



185



186

